

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

والعلوم التجارية

قسم العلوم التجارية

فرع: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البلدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تحت إشراف الأستاذ:
د. جمال عمورة

من إعداد الطالب:
سالمي ياسين

أمام لجنة المناقشة المتكونة من كل:

الدكتورة:	شبايكي مليكة	أستاذة محاضرة	رئيسا
الدكتور:	جمال عمورة	أستاذ محاضر	مقررا
الدكتور:	كشرود بشير	أستاذ محاضر	عضوا
الدكتورة:	بن طلحة صليحة	أستاذة محاضرة	عضوا
الدكتور:	عقون عبد الرحمان	أستاذ محاضر	عضوا

السنة الجامعية 2009 - 2010

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى والدي العزيزين أطال الله
عمرهما .

كما أهدي هذا العمل إلى :

كل الإخوة والأصدقاء .

كل طالب علم .

كل أبناء الشعب الجزائري والفلسطيني .

شكرو عرفان

أحمد الله تعالى وأشكره على نعمه وحسن عونه،
وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين، صلوات ربي
وسلامه عليه.

أول ما أتقدم بالشكر إلى الوالدين حفظهما الله اللذان كانا
لي عوناً في كل شيء.

وأقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل الدكتور جمال عمورة
على حسن قبوله الإشراف على هذا العمل وتقديمه لنا النصيح
والتوجيه.

كما لا يفوتي أن أتوجه بالتحية والشكر إلى كافة أساتذة كلية
العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة الجزائر، وأخص بالذكر أساتذتي
المحترمين الذين تلقيت عنهم مبادئ البحث العلمي عبر
كامل مشواري الدراسي الجامعي.

الجدول والأشكال

فهرس الأشكال والجداول:

I. فهرس الأشكال:

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي في المؤسسة	15
02	وظائف محاسبة التكاليف	21
03	التبويب الطبيعي	26
04	اتخاذ القرار هو جوهر العمليات الإدارية	34
05	تصنيف القرار تبعا لدرجات التأكد والمعرفة	39
06	المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"	110
07	خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"	111
08	أساليب تحقيق الميزة الاستراتيجية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة	113
09	سير عملية التكلفة المستهدفة	124
10	مخطط شامل حول نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة	131
11	التداخل بين نظامي ABC/ABM	132
12	مظلة (Kaizen) كأداة من أدوات تحسين نظام إدارة الجودة الشاملة	150
13	المصادر الأساسية للربحية من تحسين الجودة	153
14	أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة	155
15	الهيكل التنظيمي لمؤسسة NAFTAL	168
16	الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية لفرع GPL البلدية.	176
17	الخريطة التنظيمية لمنطقة الغاز المميع GPL بالبلدية	177

II. فهرس الجداول:

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	23
02	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	24
03	تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط	27
04	الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار	32
05	المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات	33
06	تصنيف القرارات على أساس درجة التيقن	37
07	تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة	72
08	تصنيف الأعباء المباشرة وغير المباشرة	73
09	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة	75
10	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة	76
11	مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية	101
12	محتويات بعض الأنشطة	104
13	أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها	107
14	الإمكانات البشرية لمؤسسة نפטال	167
15	تجميع التكاليف	182
16	تحميل الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المقر	183
17	تحميل الأقسام الرئيسية على مراكز الإنتاج	186
18	جدول التوزيع الأولي والثانوي للأعباء غير المباشرة (وحدة بني تامو)	189
19	حساب تكلفة التمويل	191
20	حساب تكلفة الإنتاج	192
21	حساب سعر التكلفة	193
22	حساب النتيجة التحليلية	194
23	أنشطة المؤسسة	199
24	عدد العمال في الأقسام	202
25	معدلات التحميل لأنشطة التمويل	202
26	معدلات التحميل لأنشطة الإنتاج	204
27	معدلات التحميل لأنشطة التوزيع	206

قائمة العبارات المختصرة الواردة:

الرقم	المختصر	المدلول	العريضة
01	ABC	Activity -Based Costing	التكاليف على أساس الأنشطة
02	ABM	Activity -Based Management	الإدارة على أساس الأنشطة
03	CAM- I	Consortium for Advanced Manufacturing International	المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر
04	FIFO	First in First out	الوارد أولا الصادر أولا
05	LIFO	Last in First out	الوارد آخر الصادر أولا
06	JITPS	Just in Time Production System	نظام الإنتاج في الموعد بالضبط
07	ISO	International Standardization Organization	المؤسسة العالمية للمواصفات
08	TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
09	CMS	Cost Management System	نظام تسيير التكاليف

فهرس المحتويات

المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	قائمة الأشكال والجداول
	قائمة الاختصارات
أ	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة
02	مقدمة الفصل
03	المبحث الأول: ماهية المؤسسة
03	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة
06	المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسة
12	المطلب الثالث: تنظيم المؤسسة
15	المطلب الرابع: استراتيجية المؤسسة
18	المبحث الثاني: محاسبة التكاليف
19	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
22	المطلب الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية
25	المطلب الثالث: تبويبات عناصر التكاليف
29	المطلب الرابع: أخطار عدم تطبيق محاسبة تكاليف حديثة
30	المبحث الثالث: اتخاذ القرار في المؤسسة
30	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول اتخاذ القرار
35	المطلب الثاني: أنواع القرارات
39	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار
41	المطلب الرابع: الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار
45	خلاصة الفصل

	الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
47	مقدمة الفصل
48	المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية
48	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف الكلية
49	المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في حساب التكاليف الكلية
59	المطلب الثالث: الحالات الخاصة المتعلقة بالإنتاج
62	المطلب الرابع: تقييم طريقة التكاليف الكلية
64	المبحث الثاني: طرق التكاليف الجزئية
64	المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
67	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة
73	المطلب الثالث: طريقتي التكاليف المباشرة وغير المباشرة
77	المطلب الرابع: طريقة التكلفة الهامشية
79	المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
80	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف المعيارية
82	المطلب الثاني: معايير التكلفة المعيارية
84	المطلب الثالث: تحليل الانحرافات
86	المطلب الرابع: تقييم طريقة التكاليف المعيارية
88	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف
91	مقدمة الفصل
92	المبحث الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
93	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"
100	المطلب الثاني: الفروق الجوهرية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية لحساب التكاليف
102	المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
111	المطلب الرابع: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

114	المبحث الثاني: نظام التكلفة المستهدفة
115	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة
119	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة
123	المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة
125	المطلب الرابع: تقييم نظام التكلفة المستهدفة
127	المبحث الثالث: الأنظمة الحديثة الأخرى لتخفيض التكاليف
127	المطلب الأول: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM
133	المطلب الثاني: نظام أسعار التحويل (التنازل)
142	المطلب الثالث: نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS
146	المطلب الرابع: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM
158	خاتمة الفصل
	الفصل الرابع: دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البلدية
162	مقدمة الفصل
163	المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نفطال فرع GPL
163	المطلب الأول: مؤسسة نفطال
169	المطلب الثاني: وحدة نفطال للبلدية GPL
178	المطلب الثالث: تقديم غاز البوتان
180	المطلب الرابع: استراتيجية المؤسسة
180	المبحث الثاني: حساب التكاليف في مؤسسة نفطال فرع GPL البلدية
180	المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة
181	المطلب الثاني: توزيع الأعباء غير المباشرة
190	المطلب الثالث: حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات
194	المطلب الرابع: حساب النتيجة التحليلية
195	المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة
195	المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها
199	المطلب الثاني: اختيار مسببات التكلفة لكل نشاط
201	المطلب الثالث: تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وتحميل تكاليفه على المنتجات

202	المطلب الرابع: التطبيق العددي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
207	خلاصة الفصل
208	الخاتمة العامة
212	قائمة المراجع
222	الملاحق

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

تعتبر المؤسسة العنصر الأساسي في اختيار الموارد الضرورية، حيث تكمن أهميتها الأساسية في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال (بقاء المؤسسة، تخفيض التكلفة، تحقيق الأرباح)، وذلك بدمج عوامل الإنتاج فيما بينها من أجل الحصول على نتائج دقيقة ومقنعة، يتم اتخاذ القرار على أساسها.

ولقد عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورا هائلا من خلال التقدم الحاصل في أساليب الإدارة والتسيير، ونظرا لكبر حجمها أدت الحاجة إلى زيادة التخصصات الإدارية الدقيقة وتعقد العملية الإدارية، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة تحقيق التنسيق والتنظيم والرقابة الفعالة.

كما أن تزايد المنافسة في السوق يتطلب معه زيادة مهارات عالية في الإدارة، وابتكارات جديدة وفنيات حديثة، وذلك من أجل تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق.

فنجاح المؤسسات يعتمد على مدى وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة (المادية، البشرية، المالية...) لتحقيق أهدافها، ويتوقف ذلك على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم اتخاذها من طرف المدراء.

إن من التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، حيث تعتبر إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لترتيب المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة، وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الرشيدة.

كما تقوم محاسبة التكاليف بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة ويساعدها على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموما إلى معرفة نقاط القوة والضعف لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات.

مع زيادة هذا التطور في أنظمة التكاليف، أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام أسعار التحويل (التنازل) فيما بين الوحدات، ونظام الإنتاج في الموعد بالضبط أو ما يسمى بالإنتاج اللحظي، ونظام إدارة الجودة الشاملة وغيرها، حيث ساعدت هذه الأنظمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وتحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات، ومن أوائل الدراسات التي تناولت عملية تخصيص التكاليف غير مباشرة على المنتجات دراسة 1987، والتي يدور مضمونها حول استخدام النظام الجديد المسمى بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية في تطبيق هذا النظام لما له من مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات وعملية التسعير وتقويم الأداء، بالإضافة لما تحققه من الرقابة على التكاليف، وتخصيصها بصورة أكثر دقة، ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.

1. إشكالية البحث:

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها؟

ولإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

أ- هل تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات الهامة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية؟

ب- ما هو تأثير مختلف الطرق التقليدية على حساب التكاليف؟

ج- ما هي الأسس التي تقوم عليها الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف ومدى تأثيرها على تخفيض التكلفة؟

د- هل هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة في المؤسسات الاقتصادية؟

2. الفرضيات:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

أ- تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

ب- الطرق التقليدية لحساب التكاليف أداة هامة لتحديد النتيجة والتي يتم على أساسها التحليل لوضعية المؤسسة الاقتصادية ومحاولة توجيهها نحو الأحسن.

ج- الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف تساعد على توفير معلومات حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

د- رغم توفر الأنظمة المحاسبية السليمة لدى المؤسسات الاقتصادية هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيها.

3. حدود الدراسة:

إن موضوع دراستنا واسع جدا وهذا نظرا لوجود عدة أنظمة سواء أكانت تقليدية أم حديثة، ولقد تم التركيز عند دراسة الأنظمة التقليدية على طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف المعيارية بنوع من التفصيل، بينما تم الاختصار نوعا ما بالنسبة للطرق الأخرى، أما عند دراستنا للأنظمة الحديثة فقد تم التركيز على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة بنوع من التفصيل، بينما تم الاختصار نوعا

المقدمة العامة

ما في الأنظمة الأخرى، أما في دراسة الحالة التطبيقية فقد تم معالجة النظام المتبع في المؤسسة وهو نظام التكاليف الكلية، ومحاولة إسقاط الدراسة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

4. أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيار موضوع الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة ناتج عن عدة عوامل منها:

- أ- تخصصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.
- ب- الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتائج واتخاذ القرارات.
- ج- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف.
- د- الاهتمام بهذا الموضوع أصبح على عاتق الأسرة العلمية من أساتذة وخبراء وطلبة من أجل إبراز أهميته في مدى نجاح المؤسسات.

5. أهمية البحث:

إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي :

- أ- إعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرار الأمثل.
- ب- دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة.
- ج- توفير المعلومات لمصلحة مراقبة التسيير.
- د- استعراض مختلف الطرق الحديثة من أجل محاولة إيجاد التكامل فيما بينها.
- هـ- محاولة التوجه نحو تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية.

6. أهداف البحث:

إن لهذا الموضوع عدة أهداف وهي كما يلي:

- أ- تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.
- ب- دعم المكتبات بمرجع إضافي في هذا الموضوع.
- ج- تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث.
- د- المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير.
- هـ- إعداد دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث.

7. المنهج المتبع:

تم الاعتماد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج التاريخي لحاسبة التكاليف ومدى تطورها شيئا فشيئا إلى أن وصلت إلى الطرق الحديثة، ثم اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في سرد مختلف طرق محاسبة التكاليف التقليدية منها والحديثة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع، ثم اعتمدنا على المنهج التطبيقي فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

8. الدراسات السابقة:

لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير والدكتوراه ومن بينها ما يلي:

أ- **درجون هلال:** المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، دفعة (2004-2005)، وقد تناولت هذه الدراسة المفاهيم العامة للتنظيم، المؤسسة، التكاليف، القرارات، وتم التعرض فيها إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية، وتم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، أما في دراسة الأنظمة الحديثة فقد تم الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بنوع من التفصيل، بينما الحديث عن الأنظمة الحديثة الأخرى فقد تم بإيجاز بسيط رغم أهميتها، وبعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاق استخدامها.

ب- **صفاء لشهب:** نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، دفعة (2005-2006)، وقد تناولت هذه الدراسة مدخلا حول التسيير ومراقبة المؤسسة، ودراسة نظام مراقبة التسيير وأدواته، والأدوات المساعدة على اتخاذ القرار، والتي من بينها محاسبة التكاليف باستخدام الأنظمة التقليدية والحديثة، لكن تمت الدراسة بإيجاز مختصر جدا رغم أهميتها.

ج- **اليزيد ساحري:** أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة (2007-2008)، وقد تناولت الدراسة أساسيات محاسبة التكاليف، وتم أيضا دراسة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تحسين مردودية المؤسسة، وتم القيام أيضا بدراسة تطبيقية وذلك بمحاولة الإسقاط وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، وفي دراسته لم يتطرق إلى الأنظمة الحديثة الأخرى.

د- **إبراهيم فرزيزي:** دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في تسيير تكاليف المؤسسة، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، دفعة (2005-2006)، وقد تناولت الدراسة مختلف الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، وكذلك محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتسيير التكاليف، ثم عمد في الدراسة

المقدمة العامة

التطبيقية لواقع حساب التكاليف في المؤسسة، لكن دراسته اقتصر على طريقة التكاليف الكلية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فقط، ولم يتم التطرق إلى الطرق التقليدية والحديثة الأخرى.

هـ - راضية عطوي: دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة (2007-2008)، وقد تناولت هذه الدراسة مدخل لحاسبة التكاليف وتطورها، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف، وتم أيضا القيام بدراسة حالة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذا النظام على أرض الواقع، وقد تطرقت إلى مختلف الطرق الحديثة، لكنها غضت النظر عن الطرق التقليدية، وأسعار التنازل.

و- محمد زرواطي: الإتجاه الحديث في الحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، دفعة (2009)، وقد تناولت الدراسة الإطار النظري للمحاسبة الإدارية والمفاهيم المتعلقة بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف، وتطرق أيضا لأوجه التركيز الحديثة للمحاسبة الإدارية، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM، نظام التكلفة المستهدفة، نظام إدارة الجودة الشاملة ونظام الإنتاج في الموعد بالضبط، لكنه لم يتطرق في دراسته إلى الطرق التقليدية وأسعار التنازل فيما بين الوحدات.

9. صعوبات البحث:

عند القيام بإعداد هذا البحث صادفتني جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

أ- اعتماد المؤسسات على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف، مما أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة التطبيقية.

ب- نقص التقارير والمجلات العلمية التي تبحث في هذا الموضوع.

ج- نقص المؤشرين ذوي المستوى العالي في المؤسسات.

10. الأدوات المستخدمة:

أما عن أدوات البحث ومصادر البيانات فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول المراجع باللغة العربية والأجنبية من كتب، رسائل ماجستير، أطروحات دكتوراه، دراسات لعدة باحثين مستوحاة من الانترنت، وغيرها.

أما في الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على الوثائق الرسمية والسجلات المحاسبية والمالية، وخبرة المؤطر في المؤسسة.

11. التقسيم المنهجي:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى أربعة فصول، ثلاثة منها للجزء النظري والفصل الأخير للجزء التطبيقي.

حيث سنتناول في الفصل الأول عموميات حول المؤسسة، محاسبة التكاليف، اتخاذ القرار، والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث نعتد في المبحث الأول على المفاهيم العامة حول المؤسسة، أما المبحث الثاني فسنستطرق فيه لمحاسبة التكاليف، أما المبحث الثالث فسيتم تخصيصه لاتخاذ القرار.

كما سنتطرق في الفصل الثاني إلى الحديث عن الطرق التقليدية لحساب التكاليف والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث نخصص المبحث الأول لطريقة التكاليف الكلية، بينما المبحث الثاني فسيتم فيه دراسة مختلف الطرق الجزئية لحساب التكاليف والمتمثلة في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وطريقة التكاليف المتغيرة وطريقتي التكاليف المباشرة وغير المباشرة وطريقة التكلفة الهامشية، أما المبحث الثالث فتم تخصيصه لطريقة التكاليف المعيارية.

وأما الفصل الثالث فسوف نخصصه إلى الحديث عن الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف، والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث ندرس في المبحث الأول نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، أما المبحث الثاني فسيتم تخصيصه لنظام التكلفة المستهدفة، بينما المبحث الثالث نتطرق فيه لمختلف الأنظمة الحديثة لتخفيض التكاليف كنظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام أسعار التحويل (التنازل)، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام إدارة الجودة الشاملة.

بينما الفصل الأخير سوف نخصصه لدراسة حالة حول مؤسسة نفطال، فرع غاز البترول المميع (GPL)، وذلك بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول للدراسة العامة حول المؤسسة، أما المبحث الثاني فتم فيه دراسة النظام المتبع في المؤسسة، أما المبحث الثالث فسيتم تخصيصه لمحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

وأملنا أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته، وفي الأخير نرجو من الله التوفيق والسداد.

الفصل الأول

مفاهيم عامة حول

محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

مقدمة الفصل:

يرتبط تسيير المؤسسات الاقتصادية ارتباطا وثيقا بالأساليب العلمية خاصة التحليلية منها، منذ زمن بعيد، ولأن استخدام هذه الأساليب في اتخاذ القرارات الإدارية في الحياة العملية يعتبر ظاهرة من ظواهر العصر الحديث، خاصة بعد انفتاح أغلب الدول على اقتصاد السوق، لذا أصبح لزاما على مؤسساتها مواكبة العصر وتغيير استراتيجيتها، وأن تنظر إلى الآفاق والتحديات التي تواجهها، بالاعتماد على استراتيجيات تمكنها من تحقيق التوازن، ومنه الدفع بالمؤسسة للتطور والانفتاح، كما أن التطور الحاصل في محاسبة التكاليف يساهم في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد.

ومن المؤكد أن استخدام محاسبة التكاليف في التسيير تدعم الثقة في القرارات التي تساعد المسؤول والمحاسب على اتخاذها.

والجدير بالذكر أن محاسبة التكاليف تعطي التحليل الدقيق للنتائج، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات، والاستثمارات، وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

إن الحاجة الماسة إلى المعلومات الكافية والضرورية لاتخاذ القرارات تعتبر مصدرا هاما بالنسبة للمديرين، ولقد تعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرارات، سواء أكانت تقليدية أو حديثة، ولكن تبقى جوانب مهمة تتمثل في المتابعة والمراقبة المستمرة للأداء، حتى يقف أخذ القرار على جزئيات تطور المؤسسة ومواكبتها للقرارات المناسبة.

وسوف نحاول في هذا الفصل التطرق إلى محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة وذلك في ثلاث مباحث، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى مفهوم المؤسسة، أما المبحث الثاني فسنخصصه إلى ماهية محاسبة التكاليف، بينما المبحث الثالث فسنتناول فيه اتخاذ القرار في المؤسسة.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية التي تؤثر في الاقتصاد ككل، حيث تزداد أهميتها أكثر فأكثر مع عولمة الاقتصاد.

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بالوقوف عند ماهية المؤسسة، حيث سنقسم هذا المبحث إلى أربعة مطالب، المطلب الأول سنتطرق فيه للمفاهيم العامة حول المؤسسة من حيث التعريف والخصائص والأهداف والوظائف، أما المطلب الثاني فسنتناول فيه تصنيف المؤسسة، بينما المطلب الثالث سوف نخصه لتنظيم المؤسسة، أما المطلب الرابع فتم تخصيصه لدراسة استراتيجية المؤسسة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة

في هذا العنصر سوف نتعرض إلى تعريف المؤسسة، خصائصها، أهدافها، وظائفها، وذلك من أجل إيجاد مفهوم للمؤسسة يتماشى مع التطورات الحالية، وتحديد الأهداف المراد تحقيقها.

الفرع الأول: تعريف المؤسسة.

التعريف الأول: "المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج وتبادل السلع والخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعا لحجم ونوع نشاطه"¹.

التعريف الثاني: "المؤسسة عبارة عن مجموعة موارد منظمة ومهيكلية تخضع لمنطق دقيق ولمقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية من أجل تحقيق أهداف دقيقة، وتسير على أساس طريقة من التسيير"².

التعريف الثالث: "المؤسسة في النظرية الاقتصادية هي التي توضح النشاطات الإنتاجية، كما تعتبر شخصية مالية هدفها الرئيسي تحقيق الأرباح والحفاظة على البقاء"³.

من هذه التعاريف المختلفة سنحاول إعطاء تعريف وهو أن المؤسسة تتكون من عدة عوامل مختلفة، منها العوامل المالية والتمثلية في شكل رؤوس الأموال المختارة والموجهة من أجل تحقيق قيمة مضافة، إضافة إلى الموارد المادية التي تستعمل في عملية الإنتاج، إضافة إلى العوامل البشرية التي لها مهمة تسيير العوامل المادية والمالية بهدف تأمينها وتنظيمها لتحقيق أهداف وبرامج المؤسسة وضمان الاستمرارية لهذه الأخيرة.

كذلك من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن المؤسسة عبارة عن تنظيم دقيق لمختلف الوسائل المادية والبشرية والمالية من أجل دمج عوامل الإنتاج بغية الوصول إلى الأهداف المحددة.

1 - ناصر دادى عدون، اقتصاد المؤسسة، دار الحمديّة العامة، الجزائر، بدون سنة، ص 10.

2 - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15.

3 - Ronald COASE, l'entreprise: le marché et le droit, édition d'organisation, Paris, 2005, P 22.

الفرع الثاني: خصائص المؤسسة

من التعاريف السابقة للمؤسسة، يمكن أن نستخلص الخصائص التالية¹:

1. للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.
2. القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
3. أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية وقادرة على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة.
4. التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى إلى تحقيقها، أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج، تحقيق رقم أعمال معين.
5. ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات، وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض، أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.
6. لابد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، فالمؤسسة لا يجب أن تكون منعزلة، فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنه يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها.
7. المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، بالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.
8. يجب أن يشمل اصطلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوالها إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

الفرع الثالث: أهداف المؤسسة

إن الهدف الرئيسي والأساسي الذي تهدف إليه المؤسسة هو تعظيم قيمة المؤسسة، حيث يقوم هذا الهدف على ثلاثة أهداف فرعية والمتمثلة في بقاء المؤسسة، تخفيض التكلفة، تعظيم الربح.

الأهداف التي تكون على مستوى المديرية العامة التي تستطيع التكيف مع الاستراتيجية التي تستلزم القيام بتغيير هام لكي تواكب المحيط (إيجاد منتجات جديدة، طريقة جديدة للبيع)، وأهداف تقنية تتكيف مع المحيط الخارجي (بيع منتجات ذات أغلفة تالفة لكي تستجيب لرغبات المستهلك)، وأهداف ذات جودة

1 - عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، صص 25-26.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

(منتجات ذات جودة عالية)، وأهداف حسب طبيعة وميدان نشاطها والمتمثلة في التخطيط الجيد للإنتاج وتحقيق اكتفاء على مستوى السوق، الاهتمام بالجانب الاجتماعي والثقافي للعمال، البحث التكنولوجي¹.

وتختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، و حسب توجهات أصحابها، ورغم أنه يصعب حصرها، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية:

1. **أهداف اقتصادية:** وتتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين وعقلنة الإنتاج.
2. **أهداف اجتماعية:** تتعلق بضمان مستوى مقبول من الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال، إقامة أنماط استهلاكية معينة، الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال، توفير تأمينات ومرافق عامة.
3. **أهداف ثقافية ورياضية:** كتوفير وسائل ترفيهية وثقافية، تدريب العمال المبتدئين، رسكلة القدامى وتخصيص أوقات للرياضة.
4. **أهداف تكنولوجية:** كإنشاء هيئة للبحث والتطوير، استعمال وسائل إعلامية حديثة لربح الوقت و تقليص التكلفة، والحصول على معلومات دقيقة وموثوقة².

الفرع الرابع: وظائف المؤسسة

هناك عدة أقسام ومصالح في المؤسسة، ويمكن إدراجها على النحو التالي:

1. قسم المديرية العامة للاستراتيجية.
2. قسم البحث والتطور التكنولوجي.
3. قسم التسويق والمبيعات.
4. قسم الشراء.
5. مصلحة الضرائب.
6. مصلحة الأمن.
7. مصلحة نظام المعلومات.
8. مصلحة دراسة المشاريع الصناعية³.

ويمكن تلخيص الوظائف الأساسية للمؤسسة وفقا لما يلي:

1. **وظيفة الشراء:** تحتل وظيفة الشراء أهمية كبيرة في مؤسسات الأعمال التجارية تناظر الأهمية التي تحتلها وظيفة الإنتاج في منشآت الأعمال الصناعية، وهناك عبارات تؤكد ذلك منها، السلع المشتراة جيدا

1- G.Bressy et C. Konkuyt, Guide sur les entreprises : La finalité et les objectifs de l'entreprise, www.comptabilite-guide.com, page visitée le : 04-04-2010, 17 H: 45.

2- درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتفسير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2005/2004)، ص ص11-12.

3 - G.Bressy et C. Konkuyt, Management et économie des entreprises, Editions SIREY, Paris, 2008, P 2.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

تعتبر نصف مبيعة، والسلع الجيدة تباع نفسها بنفسها، ويتم تقييم الأداء داخل جهاز الشراء نفسه، وهو ما نسميه التقييم الذاتي، كما يتم تقييم تقارير ترفع من جهاز الشراء في فترات محددة إلى الإدارة العليا في المنشأة ونسبة التقييم الداخلي.

2. **وظيفة الإنتاج:** هي الوظيفة التي يتم من خلالها التحكم في مصادر المواد الأولية، القرب من الأسواق، توفير اليد العاملة، القرب من مصادر القوى المحركة، توفير وسائل النقل والمواصلات، القرب من مصادر شبكات المياه وشبكات الصرف، القوانين والضرائب.

3. **وظيفة التوزيع:** هي الوظيفة التي يتم من خلالها إيصال السلع والخدمات من المصدر إلى المستهلك، وكذلك تحديد توقعات المستهلك للوصول إلى رغباته واحتياجاته لتحقيق أهدافه وأهداف المؤسسة، كذلك تعتبر عملية تخطيطية يتم من خلالها ترويج السلع والخدمات.

4. **الوظيفة المالية:** للوظيفة المالية جانبان: تمويلي وإداري، ويهتم الجانب التمويلي بتوفير الأموال اللازمة لإقامة وتشغيل المؤسسة، أما الجانب الإداري فيختص بإدارة الأموال، إيرادات وإنفاقات، وهي مسؤولية تتحملها الوظيفة المالية اتجاه أطراف عديدة.

5. **وظيفة المحاسبة:** المحاسبة هي اللغة التي تعبر الوظيفة المالية بها عن نفسها، حيث تعد مسؤولية المحاسبة كإدارة في خدمة الوظيفة المالية أن تراعي الدقة في تشغيل العمليات المالية وإثباتها في مجموع الدفاتر المحاسبية، بحيث تعكس حقيقة ما يجري في المؤسسة، كما يكون على القائمين بالوظيفة المحاسبية تحليل وتفسير العمليات وما تمخض عنها من نتائج ورفع التقارير إلى القائمين بالوظيفة المالية لمساعدتهم في تحمل مسؤولياتهم¹.

المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسة

للمؤسسات الاقتصادية تصنيفات مختلفة تظهر فيها تبعا:

- للشكل القانوني.

- لطبيعة الحجم.

- المعيار الاقتصادي.

- طبيعة الملكية.

وستتطرق إلى هذه التصنيفات كل على حدى في فرع مستقل.

1 - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 91-100.

الفرع الأول: تصنيف المؤسسات وفقا للمعيار القانوني

ويمكن تصنيف المؤسسات وفقا لهذا المعيار إلى ما يلي¹:

1. **المؤسسات الفردية:** وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد أو عائلته، ولهذا النوع من المؤسسات مزايا أهمها:

- أ- السهولة في التنظيم أو الإنشاء.
- ب- صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال المؤسسة، وهذا يكون دافعا له على العمل بكفاءة وجد ونشاط لتحقيق أكبر ربح ممكن.
- ج- صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإدارة وتنظيم وتسيير المؤسسة، وهذا يسهل العمل واتخاذ القرار، كما يبعد الكثير من المشاكل التي تنجم عن وجود الشركاء.

أما عيوب المؤسسات الفردية:

أ- قلة رأس المال، حيث أن صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإمداد مؤسسته بعنصر رأس المال.

- ب- صعوبة الحصول على قروض من المؤسسات المالية.
 - ج- قصر وجهة النظر، وقلة الخبرة لدى المالك الواحد مما يعرض المؤسسة للمشاكل.
 - د- مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة، فهو مسؤول عن كافة ديون المؤسسة.
2. **المؤسسات الجماعية:** وهي عبارة عن المؤسسة التي تعود ملكيتها لشخصين أو أكثر يلتزم كل منهم بتقديم حصة من المال أو العمل لاقتسام ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من أرباح أو خسائر.

وتنقسم المؤسسات عموما إلى قسمين رئيسيين هما:

أ- **مؤسسات الأشخاص:** كمؤسسات التضامن، مؤسسات التوصية البسيطة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة.

ولمؤسسات الأشخاص مزايا رئيسية:

- سهولة التكوين، فهي تحتاج فقط إلى عقد شركائه.
- نظرا لوجود عدة شركاء يمكن أن يختص كل منهم بمهمة معينة، فيسهل بذلك تسيير المؤسسة.
- من خصائص المسؤولية التضامنية أنها تجعل الشركاء يتفانون ويخلصون في أعمالهم أكثر من أجل تقدم المؤسسة وبالتالي تحقيق الربح.

1- عمر صخري، مرجع سابق، ص 26-28.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

- زيادة القدرة المالية للمؤسسة بسبب تضامن الشركاء، كما تسهل أكثر إمكانية للحصول على القروض.

أما مساوئ مؤسسات الأشخاص فهي:

- حياة المؤسسة معرضة للخطر نتيجة انسحاب أو وفاة أحد الشركاء.
- مسؤولية غير محدودة للشركاء.
- وجود عدة شركاء قد يثير بعض المنازعات وسوء التفاهم وتناقض وتعارض بعض القرارات مما يعود بالسلب على المؤسسة.
- في حالة حدوث منازعات أو سوء تفاهم تنشأ صعوبة بيع حصة أي منهم، كما تنشأ صعوبة التنازل عن حصة أي من الشركاء.

ب- مؤسسات الأموال: كمؤسسات التوصية بالأسهم ومؤسسات المساهمة، وهي كالاتي¹:

- مؤسسات التوصية البسيطة: يلتزم الشركاء الموصون بديون المؤسسة فقط في حدود قيمة حصصهم التي لا يمكن أن تكون على شكل تقديم عمل.
- مؤسسة المساهمة أو بالأسهم: تتميز بكون شخصية الشركاء ليست لها أية أهمية (بعكس المؤسسة باسم جماعي والمؤسسة ذات المسؤولية المحدودة)، ما يهم هو رأس المال المساهم به، والشركاء ليسوا مسؤولين عن ديون المؤسسة إلا بمنافسة حصصهم، وأقساط المؤسسة القابلة للتحويل والتسليم.

ومن مزايا مؤسسات الأموال:

- مسؤولية المساهمين محدودة بقيمة أسهمهم أو سنداتهم.
- إمكانية الحصول على القروض بشكل أسهل وأسرع.
- حياة المؤسسة أكثر استقرارا.
- إمكانية استخدام ذوي المهارات والكفاءات العالية.

أما مساوئ مؤسسات الأموال:

- ظهور البيروقراطية والمشاكل الإدارية الناجمة عن تعدد الرقابات بسبب كثرة المساهمين فيها.
- تخضع إلى رقابة حكومية شديدة.
- بسبب عدم وجود حافز الملكية قد ينتج عن ذلك عدم الاهتمام الفعال بشؤون المؤسسة من قبل مسيريه غير المساهمين.

1-وزارة التكوين والتعليم المهنيين، المركز الوطني للتعليم المهني عن بعد، القانون المدني، المديرية العامة، حيدرة، الجزائر، الطور1، السلسلة رقم 2، بدون سنة، ص26.

الفرع الثاني: تصنيف المؤسسات حسب معيار الحجم

يعتبر حجم المؤسسة من العناصر التي غالبا ما تترتب عليها المؤسسات، إلا أن حجم العمل ورأس المال قد يقاس بعدة مؤشرات منها ما يلي:

1. **حجم الأرض أو المحل المادي:** إن هذا العنصر سهل القياس والمقارنة خاصة في المؤسسات الزراعية التي يرتبط نشاطها بالمساحة والحجم وكذلك نوعية الأرض أو المحل، وأدوات الإنتاج المستعملة، وطرق الإنتاج، و التطور التقني للوسائل المستعملة.

2. **رأس المال:** ويأخذ عدة أشكال:

أ- **رأس المال القانوني:** وهو رأسمال المؤسسة عند التأسيس.

ب- **رأس المال المالي (الدائم):** يتكون من مجموع رأس المال الذي تأسست به المؤسسة بالإضافة إلى كل الاحتياطات والديون طويلة الأجل.

ج- **رأس المال التقني:** وهو يعبر عن رأس المال الثابت بالمعنى الاقتصادي عند "ماركس"، وهو أحسن مقياس لحجم المؤسسة الاقتصادية.

د- **العمل:** يتميز بصعوبة القياس الحقيقي، حيث نستطيع أن نقيسه بالقيمة النقدية، غير أنه لا يعطي معنا حقيقيا لأن العمل يختلف طبعا لنوعيته والتي تتأثر بمستوى التكوين والأقدمية.

ه- **نسبة رأس المال التقني أو الجانب التكنولوجي:** وهي نسبة رأس المال الثابت على رأس المال المتغير (حسب تعبير ماركس)، وهذه النسبة مهمة، فارتفاعها يدل على استعمال أكثر للتقنية أو لوسائل الإنتاج وأقل للعمل، والعكس في حالة انخفاضها، ويجب استعمالها في نفس الفرع الاقتصادي.

و- **رقم الأعمال والقيمة المضافة:** إن رقم الأعمال ليس له أهمية لأنه يشمل كل من الأرباح والتكاليف، كما أنه لا يشمل المخزونات الإضافية (فرق المخزون)، كما أنه لا يدل على عوامل الإنتاج المستعملة، فقد يتساوى رقم الأعمال لمؤسستين قد تختلفان كليا، لذلك يمكن استعمال رقم الأعمال بالقيمة المضافة لأنه أكثر دلالة¹.

3. المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة: وهي على شكلين:

أ- **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة P.M.E.**

ينص القانون التمهيدي التوجيهي حول ترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الصادر عن وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، يتضمن في بعض مواد تعريف تفصيلي و صريح فيما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، و فيما يلي مضمون هذه المواد:

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق ص ص 61-66.

المادة 5: تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة و التي يرمز لها بالرمز "م.ص.م". بمؤسسات إنتاج السلع و الخدمات :

* تشغل من 01 إلى 250 شخص.

* لا يتعدى رقم أعمالها السنوي ملياري (02) دينار أو لا يتعدى مجموع حصيلتها السنوي خمس مائة (500) مليون دينار جزائري.

* تستوفي لمعايير الاستقلالية.

يستخلص وفقاً لهذا القانون أن:

– **الأشخاص المستخدمين:** عدد الأشخاص الموافق لعدد وحدات العمل السنوية، بمعنى عدد العاملين المأجورين بصفة دائمة خلال السنة، أما العمل المؤقت أو العمل الموسمي فيعتبر أجزاء من وحدات العمل السنوي، السنة التي يعتمد عليها هي تلك المتعلقة بآخر نشاط حسابي مغلق.

– **الحدود المعتمدة لتحديد رقم الأعمال أو مجموع الحصيلة:** هي تلك المتعلقة بآخر نشاط مغلق مدته اثنا عشر (12) شهراً.

– **مؤسسة مستقلة:** كل مؤسسة لا يمتلك رأسمالها أو حقوق التصويت فيها بمقدار 25% فما أكثر، من قبل مؤسسات أخرى أو باقتران عدة مؤسسات لا تستوفي تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

المادة 6: تعرف المؤسسة المتوسطة كمؤسسة تشغل ما بين 50 و 250 شخص، و يكون رقم أعمالها ما بين مائتين (200) مليون و مليارين (02) دينار، أو يكون مجموع حصيلتها السنوي بين مائة (100) وخمسمائة (500) مليون دينار.

المادة 7: تعرف "المؤسسة الصغيرة" كمؤسسة تشغل من 10 إلى 49 شخص، و لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مائتي (200) مليون دينار جزائري، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية مائة (100) مليون دينار جزائري.

المادة 8: تعرف المؤسسة المصغرة كمؤسسة تشغل من 01 إلى 09 عمال و يكون رقم أعمالها السنوي أقل من عشرين (20) مليون دينار، أو يكون مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز عشر (10) ملايين دينار جزائري¹.

ب- المؤسسات الكبيرة: وهي التي تستعمل يد عاملة أكثر من 250 عامل، وهي ذات دور معتبر في الاقتصاد الرأسمالي المتطور.

1 - عثمانية رؤوف، التخطيط في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2000، ص38.

الفرع الثالث: تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي

يعتمد تصنيف المؤسسات على هذا المعيار على قاعدة التقسيم الاجتماعي للعمل، حيث كان في البداية موزعا بين الصيد والزراعة، ثم تطور الأمر إلى ظهور عدة قطاعات، ويمكن تصنيف المؤسسات تبعا لهذا المعيار، أي تبعا للنشاط الاقتصادي الذي تمارسه إلى¹:

1. المؤسسات الصناعية: وتنقسم بدورها إلى:

أ- مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الاستخراجية: كمؤسسات الحديد والصلب، مؤسسات الهيدروكربونات... إلخ، وما يميز هذا النوع من المؤسسات هو احتياجها لرؤوس الأموال الضخمة، كما تتطلب توفير مهارات وتقنيات عالية لتشغيلها.

ب- مؤسسات الصناعات التحويلية أو الخفيفة: كمؤسسات الغزل، النسيج، الجلود،... إلخ.

2. المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها، وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاث أنواع من الإنتاج وهو: الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني والإنتاج السمكي.

3. المؤسسات التجارية: وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة ومؤسسات الأروقة الجزائية وأسواق الفلاح... إلخ.

4. المؤسسات المالية: وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي... إلخ.

5. مؤسسات الخدمات: وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل، مؤسسات البريد والمواصلات، المؤسسات الجامعية، مؤسسات الأبحاث العلمية... إلخ.

الفرع الرابع: تصنيف المؤسسات وفقا لطبيعة الملكية

ويمكن تقسيم المؤسسات وفقا لهذا المعيار إلى ما يلي²:

1. المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو لمجموعات أفراد (مؤسسات أشخاص، مؤسسات أموال...).

2. المؤسسات المختلطة (حسب ملكية رأس المال): وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص، حسب نسبة المساهمة في رأس المال.

3. المؤسسات العامة (العمومية): وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة، فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كما يشاءون، ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك.

1- عمر صخري، مرجع سابق ص ص30-31.

2- عمر صخري، مرجع سابق، ص ص28-29.

المطلب الثالث: تنظيم المؤسسة

يعد التنظيم وظيفة من وظائف الإدارة ذات التأثير الشمولي على كامل نشاطات المؤسسة، حيث يتحدد دور التنظيم في أنه يقدم لنا الوسائل التي يستطيع الأفراد بمقتضاها العمل جماعيا وبفعالية نحو تحقيق الأهداف المرسومة، ولتحقيق هذه الأهداف فإنه يجب على المدير أن يحدد أولا النشاطات والأعمال المطلوب تنفيذها وإدارتها، ومن سيتولى مساعدته، ولمن يقدم تقارير العمل ومن يقدم له بدوره هذه التقارير، ويعتمد التنظيم الإداري في تحقيق أهدافه على ثلاثة عوامل وهي: السرعة، الاقتصاد، حسن الأداء.

الفرع الأول: تعريف التنظيم

التعريف الأول: "إن التنظيم أو الإدارة عامة حسب مؤسسها العلمي (فايول) هي: التخطيط، التنظيم، التوجيه، المراقبة، القيادة، واكتسب هذا العنصر أهمية مع تطور الرأسمالية وحددت له نسبة من عوائد عوامل الإنتاج وهو الربح، وبالتالي تتخذ الإدارة شكل العمل الفكري في المؤسسة في إطار تطور المؤسسة ومواكبتها للمجتمعات الصناعية الحديثة"¹.

التعريف الثاني: "إن وظيفة التنظيم تبحث في تحقيق التنسيق بين القوى العاملة والموارد المتاحة بما يكفل تنفيذ الخطة بكفاءة وفعالية، ومن أجل تحقيق ذلك يتم تحديد أوجه النشاطات المنظمة، وتوزع على العناصر البشرية فيها، كما يتم تحديد الاختصاصات والمسؤوليات والعلاقات والاتصالات التنظيمية بين الأفراد العاملين"².

من هذه التعاريف نستخلص أن الهدف من التنظيم هو تقسيم المؤسسة إلى عدة وظائف من أجل تحديد المسؤوليات والصلاحيات والاختصاصات بغية التنسيق بين القوى العاملة والموارد المتاحة، وإبراز نقاط القوة والضعف واتخاذ القرارات المثلى.

الفرع الثاني: مبادئ التنظيم

يقوم التنظيم على مجموعة من المبادئ التي تحكم شكل التنظيم وهي كالاتي³:

1. مبدأ ضرورة التنظيم: تقسيم الواجبات والمهام بين العمال وجعل كل فرد يقوم بأداء عمل معين.
2. التخصص وتقسيم العمل: تخصيص أجزاء مختلفة من عمل معين بين عدد من أعضاء التنظيم.
3. وحدة الهدف: لكل عمل إداري هدف معين، والتنظيم وسيلة لتحقيق هذا الهدف.
4. مبدأ وحدة الرئاسة: يتلقى الرؤوسون الأوامر والتوجيهات من رئيس واحد لضمان التنسيق.
5. مبدأ نطاق الإشراف: يقصد بذلك عدد العاملين الذين يشرف عليهم مدير واحد.

1-ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص130.

2- بشير العلاق، الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 29.

3 - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، صص44-46.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

6. تساوي السلطة والمسؤولية: يقصد بالسلطة الصلاحيات المخولة لحق إصدار الأوامر واتخاذ القرارات، بينما المسؤولية هي محاسبة الآخرين عن أداء الواجبات والأعمال، لذا من الأهمية توازنهما.
7. الوظيفة: تنظيم العمل الإداري يكون على أساس الوظائف وليس على أساس شاغلي الوظائف.
8. تحديد الاختصاصات: وضع الأنشطة المتشابهة في وظيفة معينة، ليعرفها الموظف المنوط بها.
9. المرونة: يكون التنظيم مرنا مع التغيرات الداخلية والخارجية التي تحيط بالمؤسسة.
10. مبدأ التدرج: التدرج من أعلى السلطة إلى مركز كل مؤسس (الاتصال التنظيمي).
11. تفويض السلطة: السلطة المفوضة لكل إداري كافية لضمان تحقيق النتائج المتوقعة.
12. مبدأ المسؤولية: لا يمكن لأي رئيس أن يتهرب من مسؤوليته عند حدوث الأخطاء.

الفرع الثالث: خطوات التنظيم

يسعى المدير إلى تنظيم نشاطات دائرته بإتباع الخطوات التالية¹:

1. تحديد أهداف وخطط المؤسسة، حيث على ضوءها تحدد أنشطة المؤسسة والأفراد.
2. تحديد الأنشطة الضرورية لبلوغ الأهداف الأساسية والثانوية.
3. تقسيم وتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مهام رئيسية وأخرى فرعية.
4. تقسيم أوجه النشاط إلى وحدات إدارية لتتمكن هذه الوحدات من القيام بالمهام الموكلة إليها.
5. توزيع الموارد المالية والبشرية لإنجاز المهام الأساسية والفرعية.
6. تفويض السلطة لكل رئيس مجموعة.
7. ربط الوحدات الإدارية في المؤسسة ببعضها عن طريق تحديد خطوات السلطة والمسؤولية بين مختلف الوحدات التنظيمية.
8. التنسيق بين الإدارات المختلفة في المؤسسة منعا للازدواجية في أداء العمل.
9. إعداد خارطة تنظيمية توضح الواجبات الإدارية وخطوات السلطة والمسؤولية ونطاق للإشراف والعلاقات التنظيمية.

الفرع الرابع: عناصر التنظيم

- إن عناصر التنظيم تختلف هي الأخرى باختلاف الإدارة العامة عن إدارة الأعمال، حيث أن الإدارة العامة تشمل الوظيفة والموظف الذي يشغلها، بينما إدارة الأعمال تشمل العناصر التالية²:
1. العاملون على اختلاف أنواعهم (الموارد البشرية).

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص 44.

2- بشير العلاق، مرجع سابق، ص 185.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

2. المعدات والآلات و المكائن وغيرها.
3. الموارد الداخلة في الإنتاج أو في تقديم الخدمة.
4. المهارات والخبرات التي يتمتع بها العاملون والخبرات والقدرات التي يتصف بها الإداريون.
5. الروابط التي تسمح بنقل الأوامر من الأعلى إلى الأسفل.
6. انتقال المعلومات من الأسفل إلى الأعلى داخل المؤسسة بعد تكوينها.
7. التنظيم والإجراءات أو الطرق والخطوات اللازمة لأداء الأعمال أو الأنشطة.

الفرع الخامس: أهداف التنظيم

للتنظيم عدة أهداف وهي كالآتي¹:

1. يساعد التنظيم الجيد في تحديد العلاقات بين العاملين في المؤسسة.
2. يساعد التنظيم في توحيد جهود العاملين وتوجيهها نحو أهداف وغايات مشتركة.
3. عدم الازدواج في العمل أثناء القيام بالأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف محددة.
4. التنظيم يساعد على إنجاز العمل وذلك من خلال إعطاء السلطة للأفراد في القيام بمهام عملهم.
5. التنظيم الجيد يحقق الاستغلال الأمثل للموارد البشرية أو المادية.
6. تحقيق الانسجام بين الأفراد والعاملين في المؤسسة بحيث تسير العلاقات الوظيفية والاجتماعية بأقل قدر من الاحتكاك وسوء الفهم بين أعضاء المؤسسة لتفادي النزاع عن السلطة والمسؤولية.
7. تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة.
8. تحديد الصلاحيات المخولة للرؤساء والموظفين للقيام بعملهم بكفاءة وفعالية.

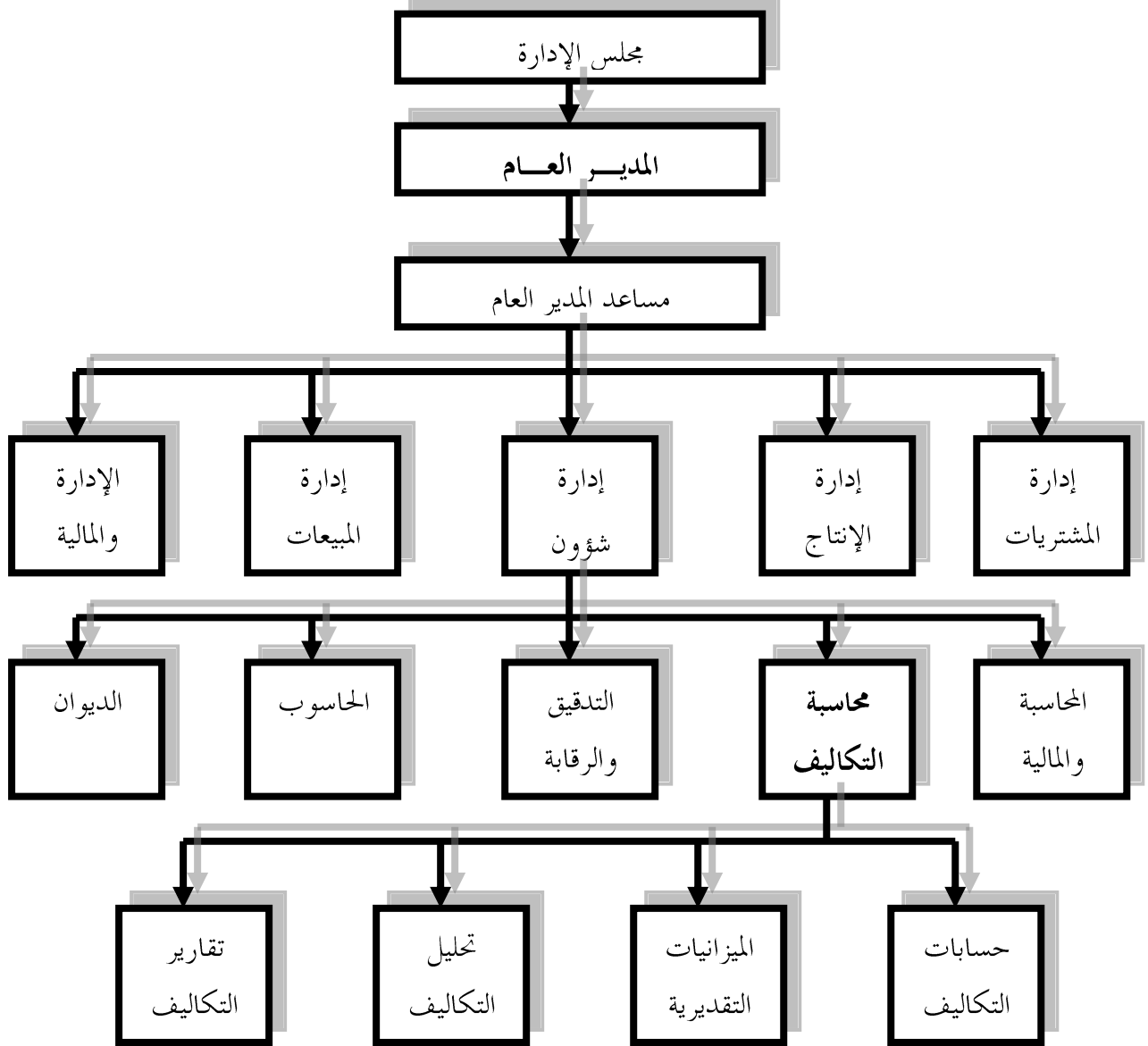
الفرع السادس: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتميز الهيكل التنظيمي بمبدأ التدرج الذي يحدد العلاقات نحو الاتجاهات الأربعة: الأعلى الأسفل على الجانبين وقد يظهر على أساس التسلسل القيادي وقد يكون على أساس وظيفي يحدد مجالات الحقوق لمختلف المناصب، ويكون على شكل هرمي تتوسع السلطة والمسؤولية حسب التدرج في المستويات ويرتبط الهيكل التنظيمي بشكل كبير بحقيقة المؤسسة وطرق تنظيمها وكذلك تصور حركتها الجماعية، حيث يتم وضع الهيكل التنظيمي ليستجيب لإحدى الخصائص أو أكثر فيصبح هرمي تسلسلي أو وظيفي أو حسب المنتجات أو المناطق الجغرافية، إلا أن المؤسسات تتبع الهيكل التنظيمي المتميز بالتقسيم التقني للعمل، وبالتسلسل الهرمي للسلطة وللمبادئ الكلاسيكية في الإدارة.

يمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي:

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص 43.

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي في المؤسسة



المصدر: محمود علي الجيالي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2000، ص 13.

من خلال هذا الشكل اعتمدنا التسلسل الهرمي للسلطة ومبادئ الإدارة الكلاسيكية، أي من الأعلى إلى الأسفل بدءاً بمجلس الإدارة نزولاً إلى المدير العام نزولاً إلى مساعده، ثم إلى مختلف الإدارات الأخرى.

المطلب الرابع: استراتيجية المؤسسة

إن مفهوم الاستراتيجية مفهوم عسكري حيث كان في بادئ الأمر منحصر في الميدان العسكري فقط، وكان الهدف الأساسي هو وضع القوات المسلحة في أراضي المعركة من أجل التغلب على الأعداء، ثم انتقل مفهوم الاستراتيجية بعد ذلك إلى المجال السياسي والذي يعني استغلال الموارد المادية والبشرية من أجل تحقيق

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

الأهداف القومية العليا، ثم انتقل بعد ذلك إلى الجانب الاقتصادي، حيث تعني الاستراتيجية توزيع الموارد النادرة بما يحقق الأهداف المرسومة، ثم إلى الجانب الإداري والذي يعني تحديد الأهداف الطويلة الأجل.

الفرع الأول: تعريف الاستراتيجية

التعريف الأول: "الاستراتيجية هي مجموع الغايات، النيات (المقاصد)، الأهداف، السياسات، وخطط العمل الرامية للوصول إلى هذه الغايات، ولكن يجب طبعاً أن تكون كل منها مقدمة بطريقة تعرف نوع النشاط، أين توجد المؤسسة، أو يجب أن توجد، نوع المجتمع التي هي فيه، أو يجب أن تكون فيه"¹.

التعريف الثاني: "الاستراتيجية عند "شاندلر" هي "تحديد الأهداف الرئيسية الطويلة الأجل للمؤسسة وتبني طريق العمل وتوزيع الموارد الضرورية لتنفيذ هذه الأهداف"².

التعريف الثالث: "الاستراتيجية تتكون من الخطط المتغيرة في الهدف والمؤيدة لموارد التنظيم، وهي لازمة للبيئة والمنافسة لأجل إتمام الأهداف والأغراض الجوهرية"³.

التعريف الرابع: "الاستراتيجية المالية كنظام مساعد تعيد أعمالها حتى تستمر المؤسسة في الحفاظ على سيادتها، بينما استقلاله المؤمن يقي جوهرها قوتها كوحدة اقتصادية"⁴.

كثيرة هي مفاهيم الاستراتيجية، لكن هناك اتفاق على أنها تهم بعلاقة المؤسسة بالبيئة الخارجية والداخلية، وبتحديد الأهداف الطويلة الأجل وتخصيص الموارد لتحقيق هذه الأهداف في ظروف عدم التأكد.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن الاستراتيجية هي تلك الخيارات المتبعة من طرف المؤسسة بغية تحديد الأهداف الطويلة الأجل وإيجاد مكانة في السوق.

ومن هذه التعاريف نستخلص عدة فوائد للاستراتيجية كما يلي⁵:

1. توفر المعيار الذي يمكن استخدامه في عملية اتخاذ القرار الصائب.
2. القدرة على التجاوب مع الظروف البيئية المختلفة.
3. تساعد في وضع الخطط الهجومية لمواجهة المنافسين.
4. تساعد في التفكير البعيد الأمد.
5. الاقتصاد في استخدام الموارد، لأن الموارد تستخدم وفقاً للطريق المرسوم، ولتحقيق الأهداف.

1- ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 10.

2- بشير العلاق، مرجع سابق، ص 136.

3 - Michel MARCHESNAY, Management stratégique, les éditions de L'Adreg, Paris, 2004, P 19.

4- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار الميرخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2000، ص 330.

5- بشير العلاق، مرجع سابق، ص 136.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

6. أهداف الاستراتيجية تكون واضحة ودقيقة ومدروسة، وهذا ما يساعد على توجيه جهود المؤسسة بالاتجاه الصحيح.

7. تقلل من حالات المخاطرة وعدم التأكد.

الفرع الثاني: استراتيجية تحسين الأداء الاقتصادي

وتكمن هذه الاستراتيجية فيما يلي¹:

1. في مجال الإنتاج:

أ- استغلال الطاقات الإنتاجية بالكامل، سواء بتأجير خطوط إنتاجية أو إدخال بدائل منتجات جديدة تحقق عائدا اقتصاديا، وتتلاءم مع الدراسات التسويقية.

ب- زيادة كفاءة استخدام الموارد، والعمل على زيادة الإنتاجية.

ج- تطوير أساليب الإنتاج والتركيز على المنتجات ذات الربحية المرتفعة.

د- وضع الأساليب الرقابية على مستوى جودة المنتج النهائي.

هـ- الرقابة الجيدة على المخزون.

2. في مجال التسويق:

أ- العمل على رفع كفاءة النشاط التسويقي.

ب- البحث عن مدير كفء لإدارة جهاز التسويق.

ج- تطوير نظام الترويج وإعادة النظر في السياسة الإعلانية للمؤسسة.

د- الاهتمام بخدمة ما بعد البيع (مثل الصيانة وتوفير قطع الغيار وغيرها).

هـ- العمل على إعادة النظر في تشكيلة المنتجات وفقا للسياسة التسويقية واحتياجات السوق.

و- تنمية الصادرات والعمل على اختراق أسواق جديدة.

3. السياسات المالية المشتركة:

أ- العمل على زيادة حقوق المساهمين باعتباره المصدر الرئيسي للتمويل.

ب- بيع الاستثمارات والخطوط الإنتاجية غير المستغلة اقتصاديا والتي تمثل عبئا رأسماليا.

ج- إعادة هيكلة القروض بتمويل جزء من القصيرة الأجل إلى الطويلة الأجل وتأجيل سداد بعض

القروض وإعادة جدولة البعض الآخر بشروط مناسبة أكثر.

د- الأخذ بسياسة سعرية جديدة من أجل المنافسة وتخفيض التكاليف.

هـ- تحسين مؤشرات الأداء ونتائج الأعمال وتصويب الهيكل التمويلي والمركز المالي.

1- كمال سرور، استراتيجية الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر، 1997، ص 286-289.

الفرع الثالث: الأساليب التي تستخدمها المؤسسة من أجل النجاح

تستخدم المؤسسة الاقتصادية عدة أساليب بهدف بلوغ النجاح، وعلى رأس ذلك تحقيق أعلى الأرباح والتوسع والانتشار ومواجهة الأخطار بمختلف أنواعها، وهذه الأساليب هي¹:

1. تخفيض تكاليف الإنتاج بشتى السبل كي تستطيع زيادة قدرتها التنافسية أمام المؤسسات الأخرى.
2. الارتقاء بمستوى الإنتاجية فيها بصورة مستمرة ومتواصلة بهدف زيادة كمية الإنتاج لديها وتحسين نوعيتها وذلك باستخدام الوسائل المتطورة كالسيطرة والمتابعة وكشف الانحرافات وتصحيحها.
3. إيلاء أقسام البحوث والتطوير والاهتمام البالغ بعلاقتها الأكيدة لتقدم المؤسسة وتطور إنتاجها.
4. رفع مستوى العاملين المهني وتطوير قدراتهم أثناء الخدمة عن طريق التدريب والتأهيل المستمر والعناية بمستواهم المعيشي والصحي لتحقيق ظروف عمل بيئية وإنتاجية لهم.
5. تحقيق إنسيابات مبرمجة لإنتاجها عبر منافذ التسويق من خلال السياسة التسويقية الفعالة.
6. تحقيق سياسة ائتمانية تؤمن من خلالها تدفق الموارد المالية إليها كي تضمن ديمومة النشاط فيها واستمراريتها دون أي تعثرات بسبب نقص التمويل.
7. ربط الأهداف القصيرة المدى بالأهداف البعيدة المدى لها، بحيث تتوفر لها المتطلبات اللازمة للتوسع وزيادة قدراتها في المستقبل.
8. إجراء التنسيق بين متطلبات المؤسسة وأهدافها وبين متطلبات وأهداف الخطة الاقتصادية للدولة وذلك لتوفير البيئة الاقتصادية والاجتماعية الملائمة لنمو المؤسسة وسط الإطار العام للخطة وتفاذي التناقض.

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف

يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، كما أنه عنصر التطور الهائل في التكنولوجيا والمعلومات، وقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

كما تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة وخاصة الصناعية، وتهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع وتحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة.

وسوف نقوم في هذا المبحث بدراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب، حيث سنقسمه إلى أربعة مطالب، سنتطرق في المطلب الأول للمفاهيم العامة لمحاسبة التكاليف، أما المطلب الثاني سنتعرض فيه إلى

1- مجيد الكرخي، تقويم الأداء، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط1، 2007، صص 23-24.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية، أما المطلب الثالث فسوف نخصه للحديث عن تبويبات عناصر التكاليف، أما المطلب الرابع فتم تخصيصه لدراسة الأخطار الناتجة عن عدم تطبيق محاسبة تكاليف حديثة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

إن موضوع محاسبة التكاليف يكمن أساسا في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة. سوف نقوم في هذا المطلب بعرض مختلف التعاريف لمحاسبة التكاليف ومراحل تطورها وأهدافها ووظائفها.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف

التعريف الأول: "محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي"¹.

التعريف الثاني: "محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال"².

التعريف الثالث: "هي أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية"³.

التعريف الرابع: "هي تطبيقات التكلفة ومبادئ حسابات التكاليف، الطرق والتقنيات لعلم وفن أساليب التحقق من التكاليف، والسيطرة عليها ومراقبتها، وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية"⁴.

إن لمحاسبة التكاليف أربع استخدامات كبيرة ومتميزة وهي⁵:

1. تحديدا سعر المبيعات.
2. إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار .
3. تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات.
4. التسعير الجيد للخدمات.

1- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 1.

2 - A.Rappin et J.Poly, Comptabilité Analytique d'exploitation, DUNOD, Paris, 2e édition, 1996, P10.

3- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 23.

4- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 13.

5 - François Engl et Frédéric Kletz, Cours de comptabilité analytique, Mines Paris Tech, Paris, 2005, P 10.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

ومن هذه التعاريف يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي أداة لمعالجة المعلومات وفق مبادئ وقواعد محاسبية للوصول إلى النتائج، كما تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: تطور محاسبة التكاليف

من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجه الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1899 (EG simth) عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها عملاً¹.

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل، لكن هذا النظام أصبح عاجزاً عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945، حيث تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة، مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها².

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكاملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى بـ "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)"، وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينيات سنة 1963³، إلى أن وصلت إلى دراسة Cooper and Kaplan سنة 1987⁴.

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضاً وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التحويل (التنازل) ونظام إدارة الجودة الشاملة.

1- عبد الحي عبد الحفي مرعى وعبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 8.

2- بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 7-8.

3- درحمون هلال، مرجع سابق، ص 257.

4- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، كلية التجارة (الجامعة الإسلامية) غزة، فلسطين، 2007، ص 680.

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

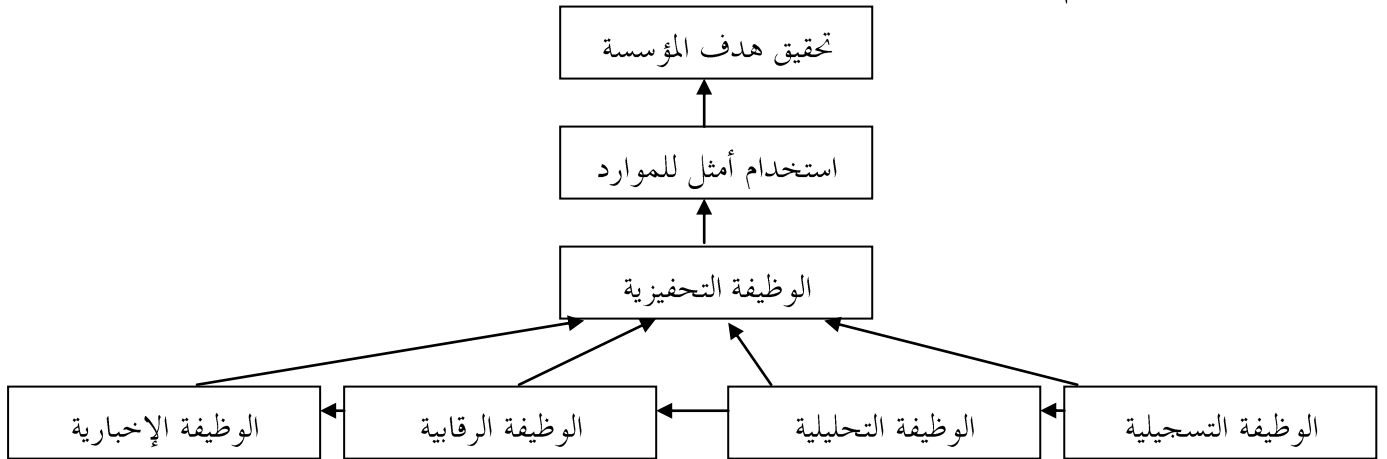
من النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف ما يلي¹:

1. بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل على:
 - أ- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج.
 - ب- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.
 - ج- مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرتها.
2. دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بـ:
 - أ- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات).
 - ب- مراقبة التكاليف وتخفيضها، التمويل، الإنتاج، التوزيع.
 - ج- تسمح بقياس النتائج التحليلية.
 - د- تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.

الفرع الرابع: وظائف محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي²:

الشكل رقم 02: وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24.

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالآتي:

1- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 9.

2- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 24-25.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

1. **الوظيفة التسجيلية:** تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).
 2. **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
 3. **الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.
 4. **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.
 5. **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفء واقتصادي، وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.
- والشكل التالي يوضح وظائف محاسبة التكاليف.

المطلب الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية

تعني المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية)، ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، (تركز على التكلفة التاريخية)¹.

أما المحاسبة الإدارية، فهي تعديل أو تطوير للبيانات المحاسبية المالية لتتناسب مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار، كما تختص بتقديم بيانات مفيدة عن نشاط المؤسسة لإدارتها الداخلية وذلك لاتخاذ القرار، وكما تعتبر فرع من فروع المحاسبة تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار (تركز على القيمة الحالية)².

الفرع الأول: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يمكننا أن نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية من خلال تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف كما يلي:

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 3.

2- فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 16-17.

الجدول رقم 01: أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، وهذا يساعد على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.
2- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات.	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال: تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، مثال: الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج،

المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 03.

من خلال هذا الجدول نستخلص أن لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات بشكل إجمالي تميدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.

الجدول رقم 02: أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- مستخدمو التقارير المالية.	- أطراف داخلية في المؤسسة. - جميع المستويات الإدارية في المؤسسة.	- أطراف خارجية في المؤسسة وتشمل: ملاك المؤسسة، الدائنون، المستثمرون والجهات الحكومية.
2- التقارير.	- تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لنشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها، ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة.	- تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
3- معايير إعداد التقارير.	- لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، وإنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتمد على هذه التقارير.	- يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها.
4- المعلومات التاريخية والمستقبلية.	- تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل، حتى يمكن اتخاذ القرارات، ولذلك فهي أقل درجة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	- تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
5- كمية البيانات والمعلومات	- تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة، وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا.	- تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول، وأنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج،

المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 4.

من خلال هذا الجدول نستنتج أن أوجه الاختلاف قائمة أساسا على التقارير المعدة من طرف المؤسسة، والأشخاص المعنيين بهذه التقارير، وكذلك المعايير التي تم الاعتماد عليها في إعداد التقارير، ونوع وكمية المعلومات التي تم إعدادها وفق محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل منهما على ما يقدمه الآخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح، إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة، لكن هذه البيانات قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها الإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية، وهذا التطور أصبح ملموسا عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة، كذلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة¹.

المطلب الثالث: تبويبات عناصر التكاليف

إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وتسيير قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، وتسيير إعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال².

"التكلفة هي جميع الأعباء الحملة والتي تطابق حساباً يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة، أو حساباً يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية"³.

"التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلاً ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل"⁴.

إن مفهوم التكلفة يعتمد في الحقيقة على الغاية والهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة.

الفرع الأول: التبويب الطبيعي (الأساسي)

يهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهي المواد، الأجور (العمل)، المصروفات (الخدمات الأخرى).

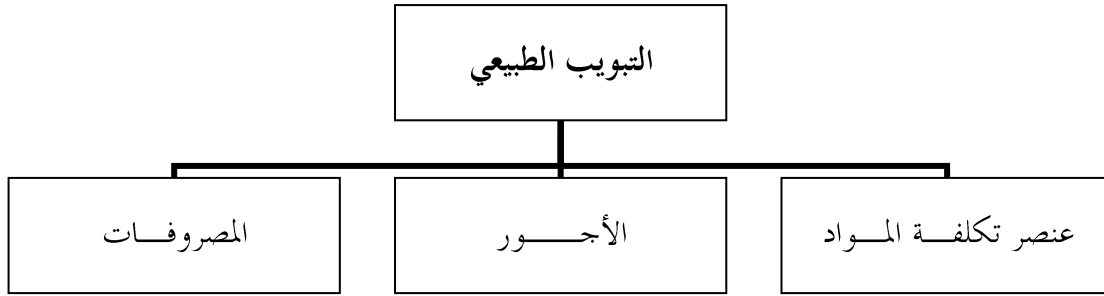
1- إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 28-29.

2- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 8.

3- بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 26.

4- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وعطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص 9.

الشكل رقم 03: التبويب الطبيعي



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 34.

1. **تكلفة المواد:** وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل حتى تصبح منتجا نهائيا، وتأخذ المواد أشكالا متعددة منها الخام ومنها النصف مصنعة، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها مثل: الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة والكرسي، ومنها ما لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج.

2. **تكلفة العمل (الأجور):** وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة.

3. **تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات):** وهي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل صيانة آلات ومباني المصنع، واستهلاك الآلات والمعدات، وإيجار المصنع، والتأمين¹.

الفرع الثاني: التبويب الوظيفي

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات)، وإن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي²:

1. **الوظيفة الصناعية:** وهي التي تتخصص في العملية الإنتاجية.

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 8-9.
2- إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 34-35.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

2. الوظيفة التسويقية: وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية.

3. الوظيفة الإدارية: وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام.

4. الوظيفة الشرائية (التمويلية): وهي التي تختص بعملية التمويل.

5. الوظيفة المالية: وهي التي تختص بالعمليات المالية.

الفرع الثالث: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى¹:

1. عناصر التكاليف المباشرة: وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، وأهم هذه العناصر ما يلي: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

2. عناصر التكاليف غير المباشرة: وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.

الفرع الرابع: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (حسب التغير والثبات)

إن هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف، وحسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج)، ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع وهي موضحة في الشكل التالي:

الجدول رقم 03: تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط

تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط		
تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف شبه متغيرة
(شبه ثابتة)		

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم وتطوير

المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 15.

1. التكاليف المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويقتى نصيب الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم الإنتاج.

1 -Carla MENDOZA et autre, Cout et Décisions, Gialino éditeur, France, 2004, P33.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

2. **التكاليف الثابتة:** وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة¹.

3. **التكاليف شبه المتغيرة:** هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمل غير المباشرة... إلخ².

وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه (الثابت، المتغير)، وهي أساسا متغيرة، ولكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة، كالرواتب والأجور، والتي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا، بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج³.

الفرع الخامس: تبويب التكاليف لأغراض الرقابة

وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1. **التكاليف الخاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

2. **التكاليف غير الخاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين مثل: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.

الفرع السادس: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1. **التكاليف الغارقة:** وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية، ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

2. **تكاليف الفرصة البديلة:** وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدانها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

1- إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 36-41.

2- يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2006، ص 68.

3- محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976، ص 19.

3. **التكاليف التفاضلية:** وهي الفرق بين تكاليف بديلين، وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات¹.

المطلب الرابع: أخطار عدم تطبيق محاسبة تكاليف حديثة

إن من الأسباب التي أدت إلى عدم انتشار محاسبة تكاليف حديثة ما يلي²:

1. قصور في النتائج المحصل عليها من المحاسبة العامة والتي لا تصلح لتطبيق محاسبة تكاليف حديثة.
 2. جهل في معرفة مهام محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا للمؤسسة.
 3. الخوف من ظهور الصور الحقيقية للمؤسسة.
 4. صعوبات في تطبيق محاسبة تكاليف حديثة.
- ولقد خلفت هذه الأسباب عدة أخطار نذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: أخطار اقتصادية

إن عدم الكشف عن سوء استخدام العوامل الإنتاجية قد يؤدي إلى:

1. خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة من مؤسسة أخرى أكثر تنظيماً.
2. تبديد أموال المؤسسة.
3. خروج المؤسسة من السوق له آثار اقتصادية واجتماعية منها:
أ- تخسر الكثير من العائلات دخلها وينخفض الدخل القومي بمقدار هذه الدخول.
ب- قد لا يجد بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملاً آخر بسبب امتلاء سوق العمل.
ج- يخسر الموردون جزءاً من ديونهم على المؤسسة المفلسة وانخفاض حصتهم في السوق مما يؤدي غالباً إلى ركود مبيعاتهم، مما يؤدي بهم إلى تسريح العمال.

الفرع الثاني: أخطار إدارية

إن عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة دقيقة يؤدي إلى:

1. عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة.
2. عدم تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج (تكلفة).
3. عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن.
4. عدم اتخاذ قرارات دقيقة.

1- إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 42-44.

2- محمد شفيع باقوني، محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية، محاضرات في جامعة دمشق، سوريا، بدون سنة، ص 20-23.

المبحث الثالث: اتخاذ القرار في المؤسسة

يواجه المدراء مشاكل دائمة وعليهم أن يجدوا الحل الأمثل لها، ومع اختلاف مستوياتهم الإدارية يواجهون جميعا مشاكل، وعليهم أن يتعلموا فنيات اتخاذ القرارات، والتي هي عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات والخطوات التي لو تعلمها الفرد لأمكن أن يحسن من اتخاذه للقرارات، وأن يطور مهاراته الإدارية فيها.

وسوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب، حيث يحتوي المطلب الأول على مختلف المفاهيم العامة لاتخاذ القرار، أما المطلب الثاني سنتطرق إلى أنواع القرارات، أما المطلب الثالث فسنعرض فيه إلى مختلف العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار، أما المطلب الرابع فتم تخصيصه للحديث عن الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول اتخاذ القرار

إن اتخاذ القرار لا يعتبر تصرفا وحيدا بل هو عبارة عن مجموعة من التصرفات المتتابعة التي يمر بها الفرد لكي يحل مشكلة ما، وبالتالي يمكن القول بأنها عملية ذات خطوات متتالية بدءا بتحديد المشكلة والتعرف عليها واختيار الحلول والبدائل الممكنة وتقييم البديل المناسب.

الفرع الأول: تعريف القرار

التعريف الأول: "القرار هو اختيار أنسب بديل لحل مشكلة معينة"¹.

التعريف الثاني: "القرار هو الفصل أو الحكم في مسألة أو خلاف واختيار بدائل مختلفة، أما صنع القرار هو سلسلة الاستجابات الفردية أو الجماعية التي تنتهي باختيار البديل الأنسب في مواجهة موقف معين"².

التعريف الثالث: "القرار طريقة منظمة لدراسة عملية اتخاذ القرار لتحديد الاستراتيجيات المثلى عندما يكون أمام متخذ القرار مجموعة من البدائل"³.

التعريف الرابع: "إن عملية اتخاذ القرارات هي الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة أكبر من السوق، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات، وهذه المعايير عديدة لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض المعايير، ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة"⁴.

1- أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص 19.

2- أحمد الخطيب وعادل سالم معايير، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 253.

3- مؤيد الفضل، التخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007، ص 355.

4- بشير العلاق، مرجع سابق، ص 160-161.

التعريف الخامس: "اتخاذ القرارات - كما يتفق عليها العديد من علماء الإدارة البارزين - يعتبر جوهر العملية الإدارية والحدود الأساسي الفعال لدراسة الإدارة ونشاطاتها كالخطط والتظيم والتوجيه والرقابة وتحليل السلوك الوظيفي داخل المؤسسات الإدارية"¹.

التعريف السادس: "اتخاذ القرار هو أنشطة يتم إتباعها لتحديد المشكلة، وبدائل الحل، وتقييم البدائل، واختيار البديل المناسب لحل المشكلة، وأهم خطوة تشير إلى اتخاذ القرار هو اختيار البديل المناسب"².

إن مختلف التعاريف تؤكد على أن القرار يقوم على عملية المفاضلة، وبشكل واعي و مدرك، بين مجموعة بدائل أو حلول (على الأقل بديلين أو أكثر) متاحة لمتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتباره أنسب وسيلة لتحقيق الهدف أو الأهداف التي يبتغيها متخذ القرار، كما يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات بأنها عملية الاختيار لإمكانية على أساس بعض المعايير، من بين عدة بدائل قصد تحقيق هدف معين، وبالتالي ففوق القرار يتطلب وجود هدف وكذلك تعدد الإمكانيات، كما أن الاختيار يقوم على أساس بعض الأهداف مثل : اكتساب حصة في السوق أكبر، تخفيض التكاليف، توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات ... الخ.

إن عملية اتخاذ القرارات تنطوي على بديلين أو أكثر و على وجود هدف، لأنه إذا لم يوجد إلا بديل واحد فليس هناك من قرار ليتخذ، و على هذا فإن أساس عملية اتخاذ القرارات هو وجود البدائل - بديلين أو أكثر -، حتى يمكن القيام بعملية الاختيار، و إذا لم يكن هنا بدائل لما كانت هناك مشكلة وذلك لعدم وجود مجال الاختيار، و بالتالي لا توجد حاجة لاتخاذ القرار، و في هذا السياق، فإنه من المهم التمييز بين القرار في حد ذاته و عملية صنع (اتخاذ) القرار.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نستخلص التعريف الآتي:

اتخاذ القرار هو مهمة جوهرية في الإدارة يقوم على أساس اختيار البديل المناسب لحل المشكلة وفقا لمعايير كالتوسع وتخفيض التكاليف والوقت وزيادة حجم الإنتاج.

الفرع الثاني: مراحل اتخاذ القرار

تمر عملية اتخاذ القرار بخطوات معينة، وقد اختلف كتاب علم الإدارة في عدد هذه الخطوات، وتوضح الجداول التالية كيف يمكن أن تختلف عدد الخطوات بين وجهات النظر وسوف نقدم جدولين، حيث نعرض في الجدول الأول الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار، بينما في الجدول الثاني فستعرض إلى المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات.

1- أحمد الخطيب وعادل سالم معايعه، مرجع سابق، ص 250.

2- أحمد ماهر، مرجع سابق، ص 22.

الجدول رقم 04: الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار

تحديد المشكلة
جمع بيانات وحقائق من المشكلة لتحديد بدائل الحلول
اختيار الحل الأمثل
تطبيق الحل ومتابعته

المصدر: أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص 46.

من خلال هذا الجدول يمكن أن نقوم بتحليل مختلف الخطوات التي يتم على أساسها اختيار القرار الأمثل وذلك من أجل تطبيقه ومتابعته.

1. **تحديد المشكلة:** تعتبر هذه المرحلة الأساس الذي تقوم عليه عملية اتخاذ القرار، لأن القرار يصدر لعلاج مشكلة معينة ولهذا فإن لهذه المرحلة أهميتها الكبيرة، فعلى متخذ القرار أن يكتسب الخبرة والدراية والقدرة على تحديد المشكلة تحديدا دقيقا.

2. **جمع بيانات وحقائق من المشكلة:** بعد التعرف على المشكلة والتحديد السليم لها، نبدأ في البحث وجمع البيانات والإحصاءات المتعلقة ثم تحليلها ودراستها دراسة عميقة مستفيضة فالقرارات لا تتخذ في جهل أو فراغ معلوماتي، فعلى متخذ القرار أن ينتقي الحقائق ذات العلاقة بالمشكلة وعليه أن يتأكد تماما من صحة المعلومات، كما عليه أن يحدد المعلومات الإضافية التي تلزمه وكيفية الحصول عليها حتى يتمكن من تقدير درجة الخطر التي ينطوي عليها القرار.

3. **تحديد بدائل الحلول:** يعد البديل الوسيلة الموجودة أمام متخذ القرار لحل المشكلة القائمة ويشترط في الحل أن البديل أن يتميز بما يلي:

أ- أن تكون له القدرة على حل المشكلة.

ب- أن يكون في حدود الموارد والإمكانات المتاحة.

وجود أحد الشرطين دون الآخر ينفي عن الحل صفة البديل القابل للاختيار.

4. **تقييم البدائل:** إن النجاح في تقييم البدائل أمر يتوقف على مدى صدق وحداثة البيانات وعلى مدى وصول هذه المعلومات في الوقت المناسب، ومن الجدير بالملاحظة أن عملية تقييم البدائل تتسم بالمنطق والمعقولة ويتوقف حسن التقييم على اتخاذ القرار الرشيد.

5. **اختيار الحل الأمثل:** تمثل هذه المرحلة أشق وأصعب المراحل التي يمر بها متخذ القرار، فبعد أن يتم تقييم البدائل يبقى القيام بعملية التفضيل والاختيار بينها ويتم ذلك بمقارنة البدائل بعد تقييمها ثم اختيار البديل الأفضل والأحسن وذلك يتطلب خبرة ودراسة علمية.

6. تحويل القرار إلى عمل فعال و متابعته: بعد التوصل إلى اختيار البديل المناسب للحل، تنتهي العملية بوضع القرار موضع التنفيذ أي بتحويله إلى عمل فعال عن طريق تعاون الآخرين، فعلى متخذ القرار إبلاغ المعنيين بتنفيذ ما عليهم القيام به وتحفيزهم على ذلك.

الجدول رقم 05: المخطط الانسيابي لمراحل اتخاذ القرار وحل المشكلات

إدارة المشكلة
تعريف المشكلة
جمع المعلومات الضرورية وفق القواعد الإحصائية
تحليل المعلومات باستخدام الأساليب الإحصائية
وضع البدائل الممكنة
اختيار البديل الأمثل
تطبيق البديل الأمثل
تقييم البديل بالقياس إلى المؤشرات الإحصائية والكمية
هل تم تحقق النتائج المرجوة
نعم
اتخاذ القرار في التنفيذ مع المتابعة المنتظمة

المصدر: حامد الشمري، مؤيد الفضل، الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 23.

يفسر هذا الجدول مختلف الخطوات التفصيلية لمراحل اتخاذ القرار، إذ يمكن القول أن الحكم على جودة القرار تتمثل في الحكم ليس على القرار نفسه بل على الكيفية التي صدر بها هذا القرار، وطبقا لهذا الحكم فإن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية، أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي اتباعها للوصول إلى قرارات رشيدة.

الفرع الثالث: أهمية اتخاذ القرارات

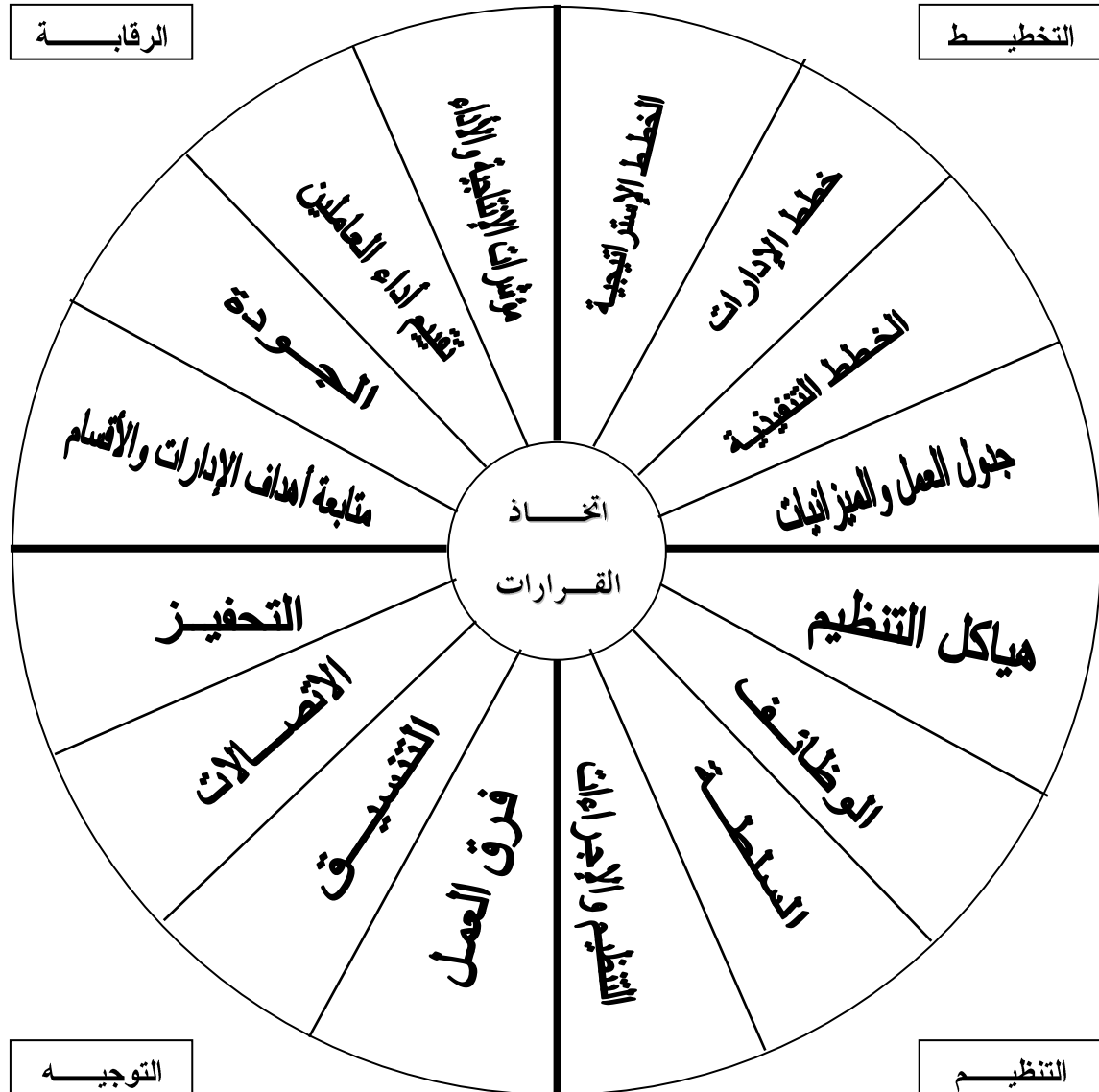
لا يمكن أداء نشاط مالم يتخذ القرار، فاتخاذ القرارات هي أساس عمل المدير والتي يمكن من خلالها إنجاز كل أنشطة المؤسسة، وتحديد مستقبلها، ولا يمكن أداء وظيفة بالمؤسسة (كالإنتاج والتسويق والتمويل والموارد البشرية)، أو أداء وظيفة إدارية (كالتخطيط، والتنظيم، والتوجيه، والرقابة) مالم يصدر بصدد قرارا يحدد من يقوم بها، ومتى، وأين، ومع من، وبأي تكلفة، وغير ذلك، وتكمن أهمية اتخاذ القرار فيما يلي¹:

1- أحمد ماهر، مرجع سابق، ص 34-37.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

1. اتخاذ القرارات عملية مستمرة.
2. اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله.
3. القرارات الاستراتيجية تحدد مستقبل المؤسسة.
4. اتخاذ القرارات أساس لإدارة وظائف المؤسسة.
5. اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية.

الشكل رقم 04: اتخاذ القرار هو جوهر العمليات الإدارية



المصدر: أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص 37.
 من خلال هذا الشكل يتبين لنا أن اتخاذ القرار هو صلب مختلف العمليات الإدارية، فكلما كانت هذه العمليات مدروسة بشكل جيد وتمت وفق أسس ومعايير من أجل تحديد البديل المناسب كلما كان القرار

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

المتخذ أكثر دقة، كما أن أساس الحكم على الإداري بالنجاح هو كفاءته و مقدرته في اتخاذ القرارات الصائبة السليمة، والإخفاق في ذلك معناه تجمد العمل وشلل النشاط، وهكذا ترتبط كفاءة المؤسسة، وفعاليتها بكفاءة وسلامة القرارات التي تتخذ في مستوياتها المختلفة.

وتزداد أهمية عملية اتخاذ القرارات مع زيادة تعقد أعمال المؤسسات وتوسعها وتنوعها، وتزايد التحديات التي تواجهها المؤسسات من تغيرات متسارعة، ومنافسة حادة .

المطلب الثاني: أنواع القرارات

هناك تصنيف قائم على أساس الوظائف الأساسية للمؤسسة كالآتي¹:

الفرع الأول: قرارات تعلق بالإنتاج

يتضمن هذا النوع قرارات عديدة في هذا المجال كقرارات تحديد موقع المصنع وحجمه وحجم الإنتاج وسياساته (إنتاج مستمر أو بناء على الطلب أو إنتاج سلع محدودة أو متنوعة)، وقرارات ترتيب المصنع (التصميم الداخلي للمصنع) وأنواع الآلات، كذلك تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على عناصر الإنتاج والرقابة على الإنتاج وجودته.

1. حجم الإنتاج.
2. حجم المصنع.
3. موقع المصنع.
4. التصميم الداخلي للمصنع.
5. طرق الإنتاج.
6. إجراءات الشراء.
7. كمية المخزون.
8. طرق دفع الأجور.
9. مدى البحث الفني.
10. أهمية التفتيش.

الفرع الثاني: قرارات تعلق بالمبيعات

وتشمل هذه القرارات تلك المتعلقة بتحديد نوعية السلعة ومواصفاتها، وتحديد الأسواق التي سيتم البيع فيها وقنوات التوزيع التي توصلها إلى السوق، كما تتضمن القرارات المتعلقة بتعبئة المنتجات وتغليفها وتسعيرها والقيام ببرامج الإعلان والدعاية وبحوث التسويق المستخدمة وتقديم خدمات البيع.

1- بشير العلاق، مرجع سابق، ص 161-163.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

1. تحديد السوق.
2. موقع مكاتب البيع.
3. تغليف المنتجات.
4. العلامة التجارية المستخدمة.
5. منافذ التسويق المستخدمة.
6. السعر.
7. مدى تنوع الإعلانات.
8. طرق مكافأة رجال البيع.
9. جهود ترويج المبيعات.
10. بحوث التسويق المستخدمة ومداها.

الفرع الثالث: قرارات تتعلق بالتمويل

القرارات التي تتخذ في هذا المجال تحدد حجم رأس المال اللازم ورأس المال العامل والسيولة النقدية، وطرق التمويل (قروضا مصرفية أو شخصية أو إعادة استثمار الأرباح)، كما تتضمن تحديد نسبة الأرباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها والإجراءات المحاسبية الخاصة بذلك.

1. الهيكل المالي.
2. شروط الائتمان.
3. مقدار رأس المال العامل.
4. طرق الحصول على الأموال الجديدة.
5. توزيع الأرباح.
6. خطط إعادة التمويل.
7. تحديد تكاليف العمليات.
8. الإجراءات المحاسبية.
9. الاندماج.
10. التصفية.

الفرع الرابع: قرارات تتعلق بالأفراد

تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بتحديد مصادر الحصول على الأفراد، وطرق اختيارهم وتعيينهم وبرامج تدريبهم، وأسس تحليل الوظائف وتوصيفها وتقويمها، وسياسات دفع الأجور والتعويضات

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

والمكافآت، كما تتضمن تحديد أساليب الترقية والتقاعد والفصل من العمل، ومعالجة التأخير والغياب وشكاوي العاملين وعلاقة المؤسسة بالاتحادات والنقابات العمالية والمؤسسات المختلفة المرتبطة بالعاملين.

1. مصادر الحصول على القوى العاملة .

2. أساليب الاختيار.

3. مدى التدريب ونوعه.

4. تحليل العمل وتقييمه.

5. استخدام نظام الاقتراحات.

6. معالجة التأخير والغيابات.

7. أسس دفع الأجور.

8. طرق الترقية .

9. الترويج لوسائل الأمان.

10. علاقة المؤسسة بالجماعات الخارجية.

وهناك تصنيف ثاني على أساس درجة التيقن وهذا التصنيف مفيد خاصة لأغراض التدريب وتحديد أنواع القرارات التي ينبغي اتخاذها عند المستويات التنظيمية المختلفة.

الجدول رقم 06: تصنيف القرارات على أساس درجة التيقن

الخصائص	درجة عدم التيقن
يتكرر حدوثها كثيرا مما يخفض عدم التيقن إلى أدنى حد. القرارات عادة تؤثر على جماعة صغيرة فقط ومن السهل تطبيقها.	قدر صغير من عدم التيقن.
من الممكن عمل تقديرات معقولة لعدم التيقن. القرارات يقتصر تأثيرها على إدارتين أو ثلاث إدارات على الأكثر.	قدر محدود من عدم التيقن.
ضمان محدود لتحقيق النتائج المرجوة من القرارات . القرارات تتضمن مناطق واسعة من النشاط .	قدر كبير من عدم التيقن.
مواقف تغطي مناطق ومجالات واسعة جدا والعديد من العوامل لا يمكن التنبؤ بها.	درجة مرتفعة جدا من عدم التيقن.

المصدر: بشير العلاق، الإدارة الحديثة: نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان،

الأردن، 2008، ص 164.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أنه تم تقسيم درجة عدم التيقن إلى أربعة درجات، حيث نرى في القدر الصغير من عدم التيقن أن القرارات تؤثر على جماعة صغيرة فقط ويسهل تطبيقها، أما في القدر المحدود من

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

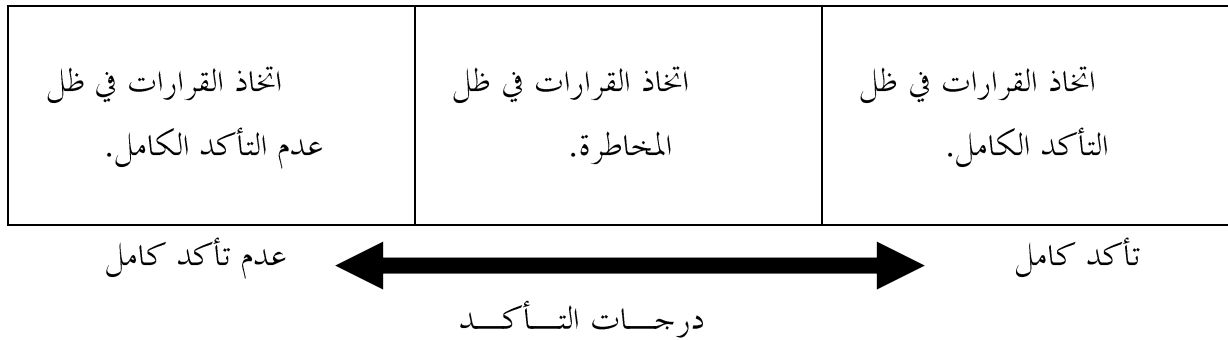
عدم التيقن بالقرارات يقتصر تأثيرها على بعض الإدارات دون الأخرى، أما القدر الكبير من عدم التيقن نجد القرارات تخص النشاط بصفة موسعة، أما الدرجة المرتفعة جدا من عدم التيقن بالقرارات تغطي مناطق واسعة وعوامل لا يمكن إدراكها.

وهناك من يقسم القرارات في المؤسسة وفقا لما يلي¹:

1. **القرارات المصيرية:** وهي القرارات التي تحدد مصير كل شيء.
2. **القرارات الدورية:** وهي القرارات التي تتكرر دوريا، ولا نعيد القرار وندرس القضية مرة واحدة وفق شروط معينة، يتحدد على أساسها القرار، ويتخذ كنظام أمثل.
3. **القرارات الاستراتيجية:** وهي قرارات تتصل بمشكلات استراتيجية وذات أبعاد متعددة وعلى جانب كبير من العمق والتعقيد.
4. **القرارات الحيوية:** هي التي تتعلق بمشكلات حيوية يحتاج في حلها إلى التفاهم والمناقشة وتبادل الرأي على نطاق واسع.
5. **القرارات التكتيكية:** وتتصف بأنها قرارات متكررة وإن كانت في مستوى أعلى من القرارات التنفيذية وأكثر فنية وتفصيلا، ويوكل أمر مواجهتها إلى الرؤساء الفنيين والمتخصصين.
6. **القرارات التنفيذية:** وهي التي تتعلق بالمشكلات البسيطة المتكررة كتلك المتعلقة بالحضور والانصراف وتوزيع العمل والغياب والإجازات، وكيفية معالجة الشكاوى.
7. **القرارات الشخصية والتنظيمية:** إن القرارات الشخصية تخص فرد واحد وهو المدير، بينما القرارات التنظيمية يمكن غالبا تفويضها.
8. **القرارات الرئيسية والقرارات الروتينية:** إن القرارات الرئيسية تتخذ مرة واحدة والتي تتضمن التزامات طويلة الأجل ذات دوام نسبي ودرجة عالية من الأهمية، بينما القرارات الروتينية هي قرارات يومية تتصف بالتكرار ويقدرها الخبراء بنسبة 90 % في المؤسسة.
9. **القرارات الفردية والقرارات الجماعية:** القرارات الفردية يتخذها مدير المؤسسة، بينما القرارات الجماعية هي ثمرة جهد ومشاركة من جانب متخذ القرار مع أولئك المعنيين بموضوع القرار.
10. **القرارات في ظروف التأكد والمخاطرة وعدم التأكد:** يتم في هذا التقسيم تقسيم نماذج القرارات حسب درجة التأكد ويتراوح مقياس التأكد ما بين التأكد الكامل وعدم التأكد الكامل مروراً بظروف المخاطرة، والشكل التالي يبين تصنيف هذه النماذج:

1- أحمد الخطيب وعادل سالم معايعه، مرجع سابق، ص 260-264.

الشكل رقم 05: تصنيف القرار تبعا لدرجات التأكد والمعرفة



المصدر: أحمد الخطيب، عادل سالم معايه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 263.

من خلال الشكل يتضح لنا أن القرار المتخذ في ظروف التأكد الكامل نجد كل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار تكون معروفة بتأكد كامل مع وجود استقرار وعدم غموض والتباس، وبالتالي تكون النتائج مضمونة ومؤكدة كذلك.

أما القرارات المتخذة في ظل ظروف المخاطرة يكون احتمال حدوث كل حالة معروفا أو يمكن تقديره، وبذلك يستطيع متخذ القرار تحديد درجة المخاطرة في قراره بدلالة التوزيعات الاحتمالية.

أما اتخاذ القرار في ظروف عدم التأكد الكامل أكثر صعوبة، حيث يتم اتخاذها على أساس غموض كامل، حيث لا تتوافر معلومات كافية وصحيحة، وبالتالي تكون النتائج المتوقع الحصول عليها غير مؤكدة، وبالتالي يجب على الإدارة تحاشيها.

11. القرارات المبرجة والقرارات غير المبرجة: إن القرارات المبرجة بالكامل يمكن غالبا هيكلتها، حيث توضح تفصيلا طريقة تناول ومعالجة المشاكل الروتينية والمتكررة والمعروفة، وهي مؤكدة تماما، أما القرارات غير المبرجة فنجد أنها تتعامل مع مشاكل جديدة وغير معروفة ويستحيل حلها باستخدام الأساليب الروتينية، وبالتالي هذه القرارات غير مؤكدة على الإطلاق.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار

هناك عدة عوامل تؤثر في اتخاذ القرار منها ما يلي¹:

1. أهداف المؤسسة: إن أي قرار يتخذ يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المؤسسة والتي تعتبر بدورها الموجه الأساسي لكل العمليات.

1- أحمد الخطيب وعادل سالم معايه، مرجع سابق، ص 287-289.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

2. الثقافة السائدة في المجتمع: لا بد على المؤسسة أن تراعي الأطر الاجتماعية والثقافية للمجتمع عند اتخاذ القرار.

3. الواقع ومكوناته من الحقائق والمعلومات المتاحة: يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار الواقع والحقيقة وما ترجحه من وسيلة أو بديل على بديل.

4. العوامل السلوكية: يمكن تحديد الإطار السلوكي لمتخذ القرار في ثلاث جوانب هي:

أ- الجانب الأول: يتعلق بالبواعث النفسية لدى الفرد ومدى معقوليتها.

ب- الجانب الثاني: يتعلق بالبيئة النفسية للفرد.

ج- الجانب الثالث: يتعلق بدور التنظيم ذاته في خلق البيئة النفسية للفرد.

5. القيم والمعتقدات: للقيم والمعتقدات تأثير كبير في اتخاذ القرار ودون ذلك يتعارض مع حقائق وطبيعة النفس البشرية وتفاعلها مع الحياة.

6. المؤثرات الشخصية: لكل فرد شخصيته التي ترتبط بالأفكار والمعتقدات التي يحملها والتي تؤثر على القرار الذي سيتخذه، وبالتالي يكون القرار متطابقا مع تلك الأفكار والتوجيهات الشخصية للفرد.

7. الميول والطموحات: لطموحات الفرد وميوله دور مهم في اتخاذ القرار لذلك يتخذ الفرد القرار النابع من ميوله وطموحاته دون النظر إلى النتائج المادية أو الحسابات الموضوعية المترتبة على ذلك.

8. العوامل النفسية: تؤثر العوامل النفسية على اتخاذ القرار وصوابيته، فإزالة التوتر النفسي والاضطراب والحيرة والتردد لها تأثير كبير في إنجاز العمل وتحقيق الأهداف والطموحات والآمال التي يسعى إليها الفرد.

وهناك بعض العوامل الأخرى والتي قد تؤثر على اتخاذ القرار وهي¹:

1. الخبرة والمعلومات والأساليب.

2. الوقت.

3. مدى المشاركة في اتخاذ القرار.

4. عدم مقدرة المسير ومتخذ القرار على تحديد المشكلة الحقيقية والوهمية وعجزه عن الإلمام بجميع الحلول الممكنة للمشكلة، وعجزه عن معرفة النتائج المتوقعة، وعجزه عن عملية تقييم مثلى للبدائل.

1- شايب الذراع هني، مسار اتخاذ القرارات في المؤسسات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، جامعة الجزائر، 2000، صص 38-41.

المطلب الرابع: الأدوات المساعدة على اتخاذ القرار

التعريف الأول: "يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها مجموعة مستمرة للإعداد والتحضير واتخاذ القرارات، تقود المسؤولين إلى تحديد أهدافهم والتقييم باستمرار لمشاكل المؤسسة، ولوضع وتطبيق خياراتهم ومراقبة الإنجاز"¹.

التعريف الثاني: "مراقبة التسيير هي مجموعة من الوسائل الموضوعية من طرف المؤسسة من أجل مساعدة المسؤولين على التحكم في العملية التسييرية في المؤسسة وذلك من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، كما تعتبر مجموعة من التقنيات التي تسمح بضمان الإستعمال الأمثل لأدوات التسيير وكذلك تحقيق وإنجاز الأهداف التي تم تحديدها"².

التعريف الثالث: "يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها نظام للتحكم في مزاج العامل في إطار مهنته وخصوصا إذا كان يعمل في إطار (مؤسسة، قطاع عمومي، جمعية ذات طابع غير ربحي...) "³. تكاليف التقنية حسب النشاط هو العودة إلى مصادر إلهام المحاسب، فهو يشدد على الحاجة إلى محاكاة العملية الفعلية لتصنيع وبيع واعتماد أسلوب التقييم التي تكشف في وقت واحد أصل التكاليف والذي يسمح بمراقبة التكاليف على الطريق الصحيح.

وقد ظهر نظام مراقبة التسيير سنة 1939 حيث تعتبر وقاية لنمو المردودية⁴. ويعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات، والهدف من هذه المراقبة إيجاد الحلول المثلى⁵.

الفرع الأول: الأدوات التقليدية المساعدة على اتخاذ القرار

تمثل الأدوات التقليدية المساعدة على اتخاذ القرار فيما يلي:

1. **محاسبة التكاليف التقليدية:** تعتبر محاسبة التكاليف إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة⁶. ولقد تم تعريفها سابقا.

1- Jacques DEGUERNY & Jean Claude GUIRIEC, Contrôle de gestion et choix stratégique, Delmas, Paris .6e édition, 1998, P10.

2- Isabelle de KERVILER & Loic de KERVILER, Le contrôle de gestion a la porte de tous, Economica, 2e édition, Paris, 1994, p 10-11.

3- Alain BURLAUD & Claude SIMON, Le contrôle de gestion, édition la Découvert, Paris, 1997, P 8.

4- A. KHEMAKHEM et J. LARDOIN, Introduction au contrôle de gestion, Bordas, Paris, France, 1971, P 09.

5 -Françoise GIRAUD et autre, contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, France, 2004, P20.

6- صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 78.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

2. **الموازنات التقديرية:** "هي أحد الأركان الرئيسية للمحاسبة الإدارية، وتستخدم في تخطيط أهداف المؤسسة والرقابة على أعمالها، كما أنها أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمية والكمية لبرامج وأنشطة المؤسسة لفترة مستقبلية"¹.
- "الموازنة هي خطة مالية قصيرة المدى تتضمن توزيعاً للموارد مرتبطاً بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة، ويجب أن تكون الموازنة مرفوقة بخطة عمل نوعي، ويتضمن تواريخ إنجاز النشاطات"².
3. **لوحة القيادة:** "هي وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول وهدفه من أجل اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق أهداف المؤسسة، وهي تتكون من مجموعة معلومات ووثائق تسمح باستغلالها"³.
- "هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، والتي تكشف الاختلافات الحاصلة، والتي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير وهذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة"⁴.
4. **التحليل المالي:** "هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على المعلومات، تستخدم في عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر، وتوقع ما ستكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل"⁵.
- "يعرف التحليل المالي بأنه عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على المعلومات، تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسات التجارية والصناعية في الماضي والحاضر، وكذلك في تشخيص أي مشكلة موجودة (مالية أو تشغيلية)، وتوقع ما سيكون في المستقبل"⁶.
- وتكمن أهمية التحليل المالي فيما يلي⁷:

1- فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص 18.

2- Norbert GUEDJ, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition D'Organisation, 3e édition, Paris, 2000, P 123.

3- صفاء لشهب، مرجع سابق، ص 114.

4- موسى سليم، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، الجزائر، بدون سنة، ص 17.

5- ولد ناجي الحياي، التحليل المالي، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 20.

6- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2006، ص 232.

7- فيصل جميل السعيدة، نضال عبد الله فريد، الملخص الوجيز للإدارة والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2004، ص 110.

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

- أ- بيان وضع المؤسسة المالي بصورة حقيقية.
- ب- تحديد قدرة المؤسسة على الإقراض وخدمة ديونها من الفوائد.
- ج- الحكم على كفاءة الإدارة.
- د- تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة.
- هـ- معرفة وضع الشريحة في القطاع الذي تنتمي إليه.

الفرع الثاني: الأدوات الحديثة المساعدة على اتخاذ القرار

تعددت في السنوات الأخيرة المداخل الكمية والرياضية لتطوير المهارة الإدارية في اتخاذ القرارات، ولعل من أهم الأدوات الكمية التي وفرتها المدرسة الرياضية للفكر الإداري، بحوث العمليات، البرمجة الخطية، مباريات الأعمال، المحاكاة، شجرة القرار، محاسبة التكاليف الحديثة، وسوف نوضحها كما يلي:

1. **بحوث العمليات:** هي عبارة عن دراسة المشكلات العملية لتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وللأهداف المحددة، وقد استعملت بحوث العمليات في عدة مجالات مثل، الإنتاج، التسويق، التوزيع، الرقابة المالية، معتمدة على مهارات الاقتصاديين والرياضيين والإحصائيين والمحاسبين والمهندسين. وبالدرجة الأولى فإن بحوث العمليات تجد مجالها التطبيقي الخصب في حل المشكلات الإدارية الأكثر تعقيدا، كما تسمح باستعمال مقادير هائلة من البيانات، وبالتعبير عن العلاقات المتشابكة التي تربط بين عدد هائل من المتغيرات القابلة للقياس الكمي وذلك في شكل نماذج رياضية.
2. **البرمجة الخطية:** هي تقنية رياضية لاستغلال الموارد المحدودة والوفاء بالهدف المنشود مثل خفض التكلفة إلى الحد الأدنى أو تحقيق أقصى الأرباح، حيث يعبر عن حدود الموارد بمثابة قيود، وتتناول هذه الطريقة التقييم الكمي للبدائل لاختيار أفضلها، كما تساعد على اكتشاف التحسينات الممكنة في استخدام الموارد واقتراح التعديلات اللازمة للحصول على أفضل النتائج، وذلك في ضوء الإمكانيات المتاحة.
3. **تقليد المواقف (المحاكاة):** وهي تقنية للتعامل مع المسائل المعقدة لتخصيص الموارد التي لا يمكن حلها بدقة بالتحليل الرياضي، تشمل هذه التقنية على إنشاء تاريخ حياة نموذجي لنظام يمثل المسألة الفعلية وقواعدها التشغيلية، يتيح التنفيذ المتكرر لتقليد المواقف، مع تغيير قواعد التشغيل في كل مرة، والاختبار الهادف إلى اكتشاف طرق تحسين أداء النظام، تستخدم مثل تقنيات المحاكاة عادة في فحص مسائل المخزون والانتظار في الطابور، وأيضا يشبه هذا الأسلوب الجهود التجريبية التي تبذل في تقليد الظروف الفضائية لمعرفة أثرها على رواد الفضاء قبل قيامهم برحلات الاستكشاف.
4. **نظرية المباريات:** هي تقنية تستخدم الاستنتاجات المنطقية لدراسة عواقب الاستراتيجيات المتنوعة التي يمكن أن يعتمد عليها اللاعبون المتنافسون، ويمكن استخدام نظرية المباريات لتمثيل المشكلات التي تواجه المؤسسة عند قيام عدد صغير من المتنافسين الذين يعتمد بعضهم على بعض بصياغة استراتيجية تسويقية،

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة

يحتاج أحد المحتكرين الأقلية لتقويم ردود فعل منافسيه اتجاه سياساته التسويقية لضمان تقدير "مكسب" أي استراتيجية تسويقية معينة¹.

5. **شجرة القرارات:** تعد شجرة القرارات من إحدى الوسائل الحديثة في اتخاذ القرارات الإدارية، ويستخدم هذا الأسلوب للمفاضلة بين البدائل المتاحة في ضوء تقييم نتائجها المتوقعة، بعد حساب احتمالات كل حدث متوقع، وبناءً على ما تقدم يمكن تعريف شجرة القرار على أنها أسلوب كمي بياني وتصويري للعناصر والعلاقات التي تتكون منها المشكلة المدروسة وذلك في ظل حالات المخاطرة المختلفة لحالات الطبيعة، إذن يتضح من التعريف السابق بأن الشكل البياني لشجرة القرارات بما يحتويه من تفرعات وتشعبات، يعد بمثابة المرشد أو دليل عمل لمتخذ القرار بهدف الوصول إلى حالة الطبيعة المستهدفة أو الفرصة الاستثمارية التي تحقق أفضل النتائج المطلوبة بأقل المخاطر، ويتم رسم شجرة القرارات وفقاً لقواعد وخطوات واضحة ومحددة بالاعتماد على البيانات والمعلومات المتوفرة عن المشكلة المدروسة، وفيما يلي أهم خطوات رسم شجرة القرارات²:

- أ- تحديد نقاط القرار وعدد البدائل المتاحة للدراسة.
- ب- تحديد نقاط الاحتمال وعدد حالات الطبيعة المستهدفة.
- ج- تثبيت الإيرادات المتوفرة لكل حالة من حالات الطبيعة مع احتمالات تحققها على فروع الشجرة.
- د- احتساب القيمة المالية المتوقعة وفقاً للأسلوب التراجعي الذي يبدأ بالقرار المرتبط بالأهداف، من نهاية فروع الشجرة إلى بدايتها من أجل اختيار المشروع الذي يحقق أكبر عائد نقدي.

6. **محاسبة التكاليف الحديثة:** مع التطور الحاصل في مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج وتوسع نشاط المؤسسات، أدى إلى عجز الطرق التقليدية لحساب التكاليف عن مسايرة هذا التطور. ولقد ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمختلف الطرق التقليدية، والذي ظهر خلال الثمانينات من خلال دراسة البحث المسمى بنظام إدارة تسيير التكلفة سنة 1986، الذي قام به المجمع الدولي للمؤسسات والمستشارين (CAM-I)*، وكان من أبرز الباحثين الأمريكيين بورتر، ميلر كوبر، كابن، والفرنسيين لورينو، ميدلر ميفيليك³. وسوف نقوم بعرض تفصيلي لمحاسبة التكاليف الحديثة في الفصل الثالث.

1- بشير العلاق، مرجع سابق، ص 172-177.

2- حسن ياسين طمعة، نماذج وأساليب كمية في الإدارة والتخطيط، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2008، ص 273-274.

*-CAM-I: Consortium for Advanced Manufacturing International

3- طوايية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 105.

خلاصة الفصل:

إن نجاح المؤسسات الاقتصادية مرتبط بمدى استعمال أفضل لمختلف الموارد الاقتصادية واستغلالها أحسن استغلال، بحيث يلعب التنظيم فيها دورا أساسيا في نقل القرارات إلى جميع أجزاء المؤسسة عن طريق السلطة والاتصال، كما يساعد على تحديد العلاقات بين الأفراد العاملين في المؤسسة وتطوير وتأهيل قدراتهم، كما لا ننسى أن للاستراتيجية دورا هاما في المؤسسة، وذلك من خلال تحديد الأهداف الاستراتيجية الطويلة المدى، والتي يمكن على أساسها اتخاذ القرارات الاستراتيجية و هي تلك القرارات التي تخص علاقة المؤسسة مع محيطها، فهذا النوع إذا يتأثر بمحيط المؤسسة الخارجي وعلاقاتها المتبادلة، فالقرارات الاستراتيجية تعني بتحديد برنامج العمل المستقبلي للمؤسسة، إعداد السياسات المستقبلية كقرارات تحديد مجال النشاط الإنتاجي أو الخدمي الذي ستمارسه المؤسسة أو اختيار الأسواق والمنتجات من أجل ضمان تكييف المؤسسة مع المحيط، وهذا النوع من القرارات يؤخذ عند قمة الهيكل التنظيمي بواسطة الإدارة العليا في المؤسسات، وهذه القرارات تساعد على نجاح المؤسسة والحفاظة على بقائها وتوسعها وزيادة أرباحها.

كما نرى أن محاسبة التكاليف عنصر أساسي في المؤسسة، يتم الاعتماد عليها من طرف مصلحة مراقبة التسيير، بحيث تعتبر من أهم التقنيات في هذه المصلحة والتي من خلالها يتم معرفة مختلف التكاليف عن طريق الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف المتغيرة والثابتة والشبه متغيرة من أجل تحديد نصيب كل وحدة منتجة على أساس طريقة من الطرق المستعملة، ومحاولة تخفيض تكاليف الوحدة بغية تعظيم هامش الربح، ولتحقيق هذا الهدف يجب على المؤسسة أن تسيّر نحو تطبيق نظام محاسبة تكاليف حديث مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

إذن يمكن للمؤسسة الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف لأنه يعتبر أداة من الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات المثلى، كما يجب أن يقف مراقب التسيير على أهم النتائج المتوصل إليها ومحاولة تطويرها بطريقة تتيح اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

وسوف نتطرق في الفصل الموالي لدراسة مختلف الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف والمتمثلة في طريقة التكاليف الكلية، وطرق التكاليف الجزئية، وطريقة التكاليف المعيارية وتقييم كل طريقة من هذه الطرق.

الفصل الثاني

الطرق التقليدية لحساب التكاليف

مقدمة الفصل:

عرفت هذه الطرق أساليب صاحبت التطور الصناعي والذي تطلب إحداث التغيرات في الطرق وتطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الإنتاجي الذي شهدته الوحدات الإنتاجية خلال بداية القرن الماضي.

ويمكن أن تتم عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية في المؤسسة بعدة طرق وهي: طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التحميل العقلاني، طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة، طريقة التكلفة الهامشية، طريقة التكاليف المعيارية.

تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها، فطريقة التكاليف الحقيقية تهتم وتهدف إلى قياس تكلفة المنتجات الفعلية، أما طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، فتظهر أثر كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في سعر التكلفة الإجمالي، وأيضا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، وطريقة التكاليف المتغيرة توضح القرارات التي تتعلق بدورة استغلالية، فتستعمل هذه الطريقة لأغراض تحليلية واقتصادية، أما طريقة التكاليف المباشرة فتهدف إلى تحديد أهمية كل منتج من خلال تحديد الهامش على التكلفة المباشرة وتحديد النتيجة، أما طريقة التكاليف غير المباشرة تسعى إلى تحديد الهامش على التكاليف غير المباشرة، أما طريقة التكلفة الهامشية فتهدف إلى توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس تفكير هامشي، ودراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة، أما طريقة التكاليف المعيارية فتسعى إلى وضع معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات بين التكاليف النموذجية والفعلية.

المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق، ومن بينها طريقة التكاليف الكلية، والتي هي موضوع دراستنا في هذا المبحث. وتعتمد هذه الطريقة على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشمل جميع عناصر التكاليف، حيث يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة من أجل حساب سعر تكلفة المنتجات.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية تعتمد أساسا على تصنيف التكاليف إلى صنفين: المباشرة وغير المباشرة، وهذا التقسيم مهم بالنسبة لهذه الطريقة.

الفرع الأول: تعريف طريقة التكاليف الكلية

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينيات بفرنسا، وسميت فيما بعد بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق، بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا، وكذلك المراحل المختلفة التي يمر بها المنتج من تكلفة (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع)، بحيث يتم تحميل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة¹.

1. تعريف سعر التكلفة الحقيقي:

التعريف الأول: "سعر التكلفة الحقيقي لمنتج وخدمة معينة يتمثل في مجموع التكاليف التي يتحملها حتى يصل إلى المرحلة النهائية إلى أن يتسلمها المشتري²، ويتم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع"³.

التعريف الثاني: "هي تكلفة المنتج الكاملة في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية، مع الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الفرنسي قد غير سعر التكلفة بالتكلفة النهائية"⁴.

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن سعر التكلفة يحتوي على مختلف التكاليف بدءا من تكلفة الشراء ثم إلى تكلفة الإنتاج للوصول إلى تكلفة التوزيع (سعر التكلفة).

¹ - طوايبيبة أحمد، مرجع سابق، ص 98.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 32.

³ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 32.

⁴ - Guy RAIMBAULT, Comptabilité Analytique et gestion prévisionnelle: Outils de gestion, Editions Chihab, Alger, 2^e édition, 1996, P13.

الفرع الثاني: أهداف طريقة التكاليف الكلية

1. إن الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
2. كما تهدف هذه الطريقة أيضا إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.
3. أما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية فهو الإستجابة للضغوطات الخارجية، حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسرين¹.

الفرع الثالث: أهمية التكاليف الكلية

إن لهذه الطريقة أهمية بالغة حيث تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة، وتحديد الأرباح والخسائر الصافية، ومقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات، كما تساعد في تحديد سياسات التسعير الطويلة المدى، كما تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به، إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية أو غيرها، وبالتالي فهي تكمل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية، كما تسمح أيضا بتقييم المخزونات وجردها².

المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في حساب التكاليف الكلية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة الأعباء المباشرة وغير المباشرة وتسجيلها وترتيبها، ثم إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة بمختلف التوزيعات، ثم تحديد وحدات القياس وأنواعها، وبعدها نقوم بحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وتحديد النتيجة الصافية، ثم نقوم بمحاسبة المواد والجرد والتقييم لجميع المخزونات.

¹ - درحون هلال، مرجع سابق، ص 189.

² - مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2005/2006، ص 116.

الفرع الأول: الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة

إن تكلفة أي منتج صناعي تتكون من تكلفة المواد المباشرة وتكلفة العمل المباشر (الأجور المباشرة)، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، وسوف نقوم بإعطاء مفهوم عام لمختلف هذه الأعباء وفصلها عن بعضها البعض كما يلي:

1- الأعباء المباشرة: "وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة إنتاج معينة، حيث أنها عناصر تكاليف مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها"¹. وتتكون الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية والمواد الاستهلاكية وأيضاً من اليد العاملة المباشرة².

2- الأعباء غير المباشرة: ويقصد بها مجموع المبالغ التي تنفق على خدمة المؤسسة بصفة عامة، ولا يوجد ارتباط مباشر بينها وبين السلعة المنتجة، ولا يمكن تحديد نصيب السلعة المنتجة من هذه التكاليف بدقة، وتعتبر هذه التكاليف هامة وضرورية لإتمام عمليات التصنيع والتسويق والإدارة، إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بسلعة معينة، بل قد يستفيد منها أكثر من نوع من المنتجات، ومع هذا فإن هذه التكاليف تعد جزءاً من تكلفة السلعة، ويتم تحميلها على الوحدات المنتجة وفقاً لوحدة القياس، وتصنف هذه التكاليف إلى:

أ- تكاليف صناعية غير مباشرة: وتشتمل على المواد الصناعية غير المباشرة مثل: الزيوت والغراء والقوى المحركة، وتشمل كذلك الأجور الصناعية غير المباشرة مثل: أجور عمال النظافة، المشرفين الفنيين وغيرها، وتشمل أيضاً على التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثل: إيجار مبنى والتأمين عليه، الكهرباء، المياه، الصيانة وغيرها.

ب- تكاليف تسويقية غير مباشرة: وتشتمل على المواد التسويقية غير المباشرة مثل مواد اللف، والحزم، وقود السيارات الخاصة في التوزيع وغيرها وتشمل أيضاً على الأجور التسويقية غير المباشرة مثل رواتب موظفي البيع، أجور عمال النقل وغيرها، وتشمل أيضاً على التكاليف التسويقية الأخرى غير المباشرة الأخرى مثل: إيجار المعارض، التأمين على المعارض، كهرباء ومياه المعارض، مصاريف النقل وغيرها.

ج- التكاليف الإدارية غير المباشرة: وتشتمل على الموارد الإدارية غير المباشرة مثل مواد التنظيف للمكاتب الإدارية، الوقود، التدفئة وغيرها، كما تشمل كذلك على الأجور الإدارية غير المباشرة، مثل رواتب

¹ - رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000، ص 27.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 33.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

موظفي الإدارة ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة وغيرها، كما تشمل على بقية التكاليف الإدارية الأخرى غير المباشرة مثل التأمين على المباني الإدارية، واستهلاكه، ومصاريف الضيافة والكهرباء والمياه وغيرها¹.
يتم تسجيل الأعباء حسب طبيعتها، مصاريف النقل، أجور العمال، الضرائب، ... الخ، إذا يجب ترتيبها حسب اتجاهاتها، أي حسب الوظائف، أعباء الشراء، الإنتاج، التوزيع، ... الخ².

الفرع الثاني: توزيع الأعباء غير المباشرة

يتم تصنيف التوزيعات وفقا لما يلي³:

1. **التوزيع الأولي:** يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة).

2. **التوزيع الثانوي:** يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وقد يكون هذا التوزيع تنازلي بين الأقسام وإما أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام، ويتم استخراج قيمة التبادل أو التنازل وفقا لمعادلات رياضية.

3. **التوزيع الرئيسي (الأخير):** يتم توزيع أعباء الأقسام الرئيسية تنازليا وذلك بتنازل قسم لآخر عن جزء من الأعباء أو تبادل الخدمات فيما بينهم، ويتم استخراج قيم الأعباء الموزعة وفقا لمعادلات رياضية.
ويتم توزيع الأعباء وفق وضعيتين، حيث يتم التوزيع إما تنازليا أو تبادليا بين مختلف الأقسام سواء مساعدة أو رئيسية.

الفرع الثالث: تحديد وحدات القياس (وحدات العمل) وأنواعها

يمكن تعريف وحدة القياس على أنها تلك الوحدة التي تمكن من تحويل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتوجات أو الطلبات.

كما يمكن تعريفها بأنها: "معامل لقياس نشاط القسم، حيث أن جميع التكاليف داخل كل قسم ليس له معنى إلا إذا ارتبط بنشاط المركز، واختيار وحدة العمل لهذا النشاط يسمح بتحميل تكاليف المركز على مختلف المنتجات وتتبع إنتاجيتها"⁴.

وحدة القياس هي اسم الوحدة المشتركة التي تسمح بقياس هدفين هما:

¹ - عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2001، ص ص42-44.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص38.

³ - طوابية أحمد، مرجع سابق، ص100.

⁴ - Alain BURLAUD & Claude SIMON, Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, 1993, P 18.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

- متابعة تطور التكاليف بالأقسام.
- التحميل في التكاليف وسعر التكلفة.
- أي أن وحدة العمل يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المنتوجات¹.
- وتكمن صعوبة اختيار وحدة العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تغيرا بين وحدة معينة ونشاط القسم، وكذلك التكاليف الإجمالية لهذا الأخير، ولذلك يجب إجراء عدة ملاحظات لفترات مختلفة لنشاط المؤسسة مع التحليل وتحديد العلاقات الموجودة بين التكاليف وعدد الوحدات التي يمكن أن تستعمل كوحدة عمل في قسم معين، واختيار الوحدة التي تظهر أكثر ارتباطا بينها وبين تكاليف القسم².
- ومن بين الوحدات التي تستعمل كمقياس لتوزيع الأعباء ما يلي:
- وحدة المنتج (العدد، الوزن، المساحة، الحجم).
- ساعات اليد العاملة.
- ساعات عمل آلة.
- وحدات مباعة.
- كلغ مادة مستعملة.
- كلغ مادة مشتترة.
- وحدة نقدية (نسبة مئوية من قيمة المشتريات، نسبة مئوية من قيمة المبيعات).
- ويمكن حساب تكلفة وحدة العمل كما يلي³:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{تكلفة المركز}}{\text{عدد وحدات العمل}}$$

أما إذا تعذر إيجاد وحدة عمل نطبق الآتي:

$$\text{معدل المصاريف} = \frac{\text{تكلفة المركز}}{\text{قيمة قاعدة المصاريف}}$$

¹ - موالى جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2001/2000)، ص ص 45-46.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 40.

³ - درحمون هلال، مرجع سابق، ص 192.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

الفرع الرابع: حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة الصافية

يتم حساب التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الصافية وفقا للعلاقات التالية:

تكلفة الشراء للفترة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة شراء الوحدة = تكلفة شراء الفترة / عدد الوحدات المشتراة*.

التكلفة الوسطية المرجحة للشراء = تكلفة الشراء + مخ1 (بالقيمة) / المشتريات + مخ1 (بالكمية).

تكلفة الإنتاج للفترة = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة إنتاج الوحدة = تكلفة إنتاج الفترة / عدد الوحدات المنتجة**.

التكلفة الوسطية المرجحة للإنتاج = تكلفة إنتاج + مخ1 (بالقيمة) / الإنتاج + مخ1 (بالكمية).

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال الصافي - سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية - الأعباء غير المعتمدة + العناصر الإضافية ±

فرق الأقسام ± فرق التحميل*** ± فرق الجرد للمواد ± فرق الجرد للمنتجات.

نتيجة المحاسبة العامة:

إنتاج مباع (رقم الأعمال)**** = عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة.

قيمة الإنتاج المخزن = (تكلفة إنتاج الفترة - تكلفة إنتاج منتجات مباع) + (تكلفة إنتاج الفترة

للمنتوج النصف مصنع - تكلفة إنتاج المنتجات المباعة للمنتوج النصف مصنع) ± فرق الجرد للمنتجات

النصف مصنعة والتامة) - فرق التحميل للمنتجات + إنتاج جاري نهاية المدة - إنتاج جاري بداية المدة +

تكلفة الفضلات المباعة + تكلفة الفضلات المسترجعة.

المواد واللوازم المستهلكة = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + فرق الأقسام لقسم التموين + فرق

التحميل للمواد ± فرق الجرد للمواد.

أعباء المحاسبة العامة ماعدا مصاريف الشراء = أعباء المحاسبة التحليلية ماعدا مصاريف الشراء + أعباء

غير معتمدة - عناصر إضافية + فرق الأقسام لقسم الإنتاج وقسم التوزيع + مصاريف التخلص للفضلات.

* قد تحسب بعلاقة التكلفة الوسطية المرجحة، أو تقيم بطريقة الوارد أولا الصادر أولا، أو بطريقة الوارد أخيرا الصادر أولا، وسوف يتم الحديث عن هذه الطرق في محاسبة المواد.

** تقيم بإحدى الطرق الثلاثة المعتمدة.

*** فرق التحميل هو فرق الفواصل الناتج عن حساب تكلفة شراء أو إنتاج الوحدة ويكون إما بالنقصان أو الزيادة.

**** يمكن أن يكون رقم الأعمال نسبة من تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، أو نسبة من سعر التكلفة.

أعباء المحاسبة التحليلية ماعدا مصاريف الشراء = مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لقسمي الإنتاج والتوزيع.

الفرع الخامس: محاسبة المواد

كثيرا ما تحتاج المؤسسة إلى تحديد قيمة الأصول المخزنة المتوافرة لديها في وقت معين، وغالبا ما تواجه الإدارة هذه المشكلة لتأثيرها في قيمة الأرباح، وتتلخص مشكلة تقييم المخزون في أن تكاليف توفير المواد ومستلزمات الإنتاج غالبا ما تتغير بين الزيادة والنقصان خلال الفترة المحاسبية، ومن ثم يكون مطلوبا من إدارة المؤسسة تحديد التكلفة التي تستخدم في تحديد قيمة المخزون السلعي.

ويعتبر هذا المخزون السلعي من أكثر الأصول المتداولة أهمية في معظم الوحدات الاقتصادية، حيث يظهر أي خطأ في تحديد قيمة سوق تنسحب على دقة المركز المالي لدخول هذا العنصر في تحديد نتيجة الأعمال¹.

ومن أنظمة المخزون السلعي: نظام الجرد الدوري، نظام الجرد المستمر ونظام الجرد والتثبيت.

ويمكن تقسيمها في المؤسسة الإنتاجية إلى نوعين²:

1- **المخزونات الموجهة إلى عملية الإنتاج (الاستغلال):** وهي الأشياء التي تشتريها المؤسسة قصد إنتاج سلع أو خدمات للبيع مثل: المواد الأولية الأساسية في المنتج والأشياء الأخرى كالمواد الإستهلاكية مثل: المسامير والغراء، وكذلك الغلافات التجارية.

2- **المنتجات الخارجة من عملية الاستغلال:** مثل المنتجات الجارية والمنتجات النصف مصنعة والمنتجات التامة الصنع والمنتجات المهملات والنفايات.

الفرع السادس: طرق تقييم المخزونات

يتم تقييم المخزونات بالطرق التالية:

1- **طريقة التمييز المحدد:** يتم تقييم المخزون السلعي من الأصناف التي يسهل تمييزها عن بعضها البعض، سواء من حيث الشكل، مصدر الشراء، تاريخ الشراء أو أي علامات أخرى يمكن من خلالها التعرف على تكلفة شراء الصنف، ويتم التقييم على أساس هذه التكلفة، وتمتاز هذه الطريقة بصعوبة تحديد فئة السعر أو تكلفة الشراء³.

¹ - سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 198.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 59-60.

³ - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة المخزون، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، بدون سنة، ص 48.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

2- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (W,A) *: تعتمد هذه الطريقة على ثلاث مفاهيم وهي¹:

أ. يتم حساب التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل عملية إدخال، أي أن المخرجات تختلف في عملية إخراجها.

$$\frac{\text{الإدخالات+مخ 1 (بالقيمة)}}{\text{الإدخالات+مخ 1 (بالكمية)}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول}$$

ب. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات = مجموع تكلفة الإدخالات/مجموع كمية الإدخالات.

يتم تقييم الإخراجات بتكلفة وحدة مشتركة.

ج. طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات مع مخزون أول مدة عند آخر دخول = مجموع الإدخالات+مخ 1 (بالقيمة)/ مجموع الإدخالات+مخ 1 (بالكمية).

يتم جمع الإدخالات كلها مع مخزون أول المدة بالقيمة، واستخراج التكلفة الوسطية المرجحة وذلك بقسمتها على مجموع الإدخالات مع مخزون أول مدة بالكمية، وتقييم الإخراجات كلها بالقيمة المحصل عليها.

3- طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) **: وتستند هذه الطريقة على أساس أن البضاعة التي يتم الحصول عليها أولا تباع أولا². وتؤدي هذه الطريقة إلى تضخم الأرباح في نهاية العام، وبالتالي تساعد المؤسسة في التسهيلات الاقتصادية والمصرفية على القروض³.

4- طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO) ***: والتي يتم بموجبها بيع البضاعة التي ترد أخيرا إلى الوحدة الاقتصادية قبل غيرها من البضائع⁴. وتؤدي هذه الطريقة إلى التقليل من الأرباح وبالتالي من الضرائب⁵.

* - Weighted Average

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 64-68.

** - First-in First-out

² - سيد عطا الله السيد، مرجع سابق ص 198.

³ - فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص 125.

*** - Last-in, First-out

⁴ - سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 198.

⁵ - فيصل جميع السعيدة، ص 125.

5- المقارنة بين طريقة FIFO وطريقة LIFO:

مما ورد أعلاه يتضح أن كل طريقة من الطريقتين تتناسب وطبيعة الظروف التي تعمل بها المؤسسة وتتأثر بالعوامل التي يمكن إدراجها أدناه:

أ- طبيعة البضاعة من حيث قابليتها للتلف: حيث أنه كلما كانت البضاعة معرضة للتلف في المخازن يفضل اتباع طريقة FIFO.

ب- طبيعة البضاعة الموسمية: إذ كلما كانت تتأثر البضاعة من موسم إلى آخر يفضل اتباع طريقة LIFO.

ج- طبيعة العملية المخزنية للمؤسسة: بحيث إذا كان ترتيب البضاعة في المخازن حسب أسبقيتها في الدخول فإنه يفضل اتباع طريقة FIFO.

د- طبيعة السياسة التسويقية للمؤسسة: إذ كلما كانت البضاعة تتناسب وأذواق الزبائن كان من الأفضل اتباع طريقة LIFO.

اتجاهات الأسعار في السوق: فكلما كانت الأسعار تصاعدية يكون من الأفضل اتباع طريقة LIFO، وكلما كانت الأسعار تنازلية يفضل اتباع طريقة FIFO، لغرض تسيير رصيد آخر المدة¹.

6- طريقة سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل: ويتم تقييم المخزونات على أساس سعر السوق إذا كانت التكلفة مرتفعة مقارنة بسعر السوق، ويتم تقييمها بالتكلفة إذا كانت منخفضة عن سعرها في السوق حتى تظهر الأرباح الحقيقية للمؤسسة².

7- ينص النظام المحاسبي المالي على قاعدة تقييم المخزونات وهي:

أ. المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:

تمثل المخزونات أصولاً:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.
- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي تكلفة الخدمات التي لم يقيم الكيان بعد باحتساب المنتجات المناسبة له.

¹ - هادي رضا الصغار، مبادئ المحاسبة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط1، 2003، ص259.

² - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة المخزون، مرجع سابق، ص 52.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

- يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تسيّيات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان.

- تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها :

*تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات...)

*تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة باستثناء الأعباء التي

لا يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان)

*المصاريف العامة، المصاريف المالية (طبقاً لأحكام النقطة، 126 - 3).

والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

- تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقاً (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعاً للتكاليف الحقيقية.

- عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات

يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.

- في حالات ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط أو غير قابلة للإنجاز، فإن الأصول في شكل المخزونات (من غير التموينات) يتم تقييمها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي يطبقه الكيان في كل فئة من فئات الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.

- عملاً بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافي، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدّر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.

تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.

"يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS) أو (FIFO)، وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة".

ب. الحالة الخاصة بالمنتجات الزراعية:

- يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولى في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

- تثبت أي خسارة أو ربح متأئين في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها¹.

الفرع السابع: الجرد الدائم للمخزونات

يمكن تعريف الجرد على أنه عبارة عن إجراء داخلي يقوم به أصحاب المؤسسة للتأكد من أرصدة الحسابات الدفترية للمؤسسة (الاسمية والحقيقية والوهمية)، ومدى مطابقتها للواقع وفقا لنماذج خاصة بكل حساب يتم تعبئتها وتوثيقها².

1. ويتم حساب المخزون النهائي وفق العلاقة التالية:

مخزون آخر المدة (محاسبي) للمواد = مخزون أول مدة + المشتريات - الاستعمالات.

يتم مقارنة هذا المخزون المحاسبي بالمخزون الحقيقي لكي نحصل على ما يسمى بفرق الجرد للمواد. نحسب فوارق الجرد بين الجرد الحقيقي والجرد الدائم عدديا، فإذا كان الفرق موجبا أي القيمة الحقيقية تفوق القيمة المحاسبية، فيعتبر كإيراد للمؤسسة، وإذا كانت القيمة الحقيقية أقل من القيمة المحاسبية فيعطي فرقا سالبا أو خسارة للمؤسسة، وتكون في آخر الفترة المحاسبية، وتضاف أو تطرح من النتيجة³.

فرق الجرد للمواد: يتم الجرد بالكميات، ويتم تقييمه بالتكلفة الوسطية المرجحة.

مخ2 (محاسبي) = مخ1 + المشتريات - الاستعمالات.

فرق الجرد = مخ2 (حقيقي) - مخ2 (محاسبي).

2. إذا كان هذا الفرق فائض يضاف إلى النتيجة التحليلية الصافية، ويطرح من تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

3. إذا كان هذا الفرق عجز يطرح من النتيجة التحليلية الصافية ويضاف إلى تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

فرق الجرد للمنتجات النصف مصنعة:

مخ2 (محاسبي) = مخ1 + الإنتاج النصف مصنع - استعمالات النصف مصنع في التام.

فرق الجرد = مخ2 (حقيقي) - مخ2 (محاسبي).

4. إذا كان هذا الفرق فائض يضاف إلى النتيجة التحليلية الصافية، ويضاف إلى قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الأربعاء 25 مارس 2009، ص 12-13.

² - باسل عبد الغني سنقرط، أصول المحاسبة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 12.

³ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 73-74.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

5. إذا كان هذا الفرق عجز يطرح من النتيجة التحليلية الصافية، ويطرح من قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

فرق الجرد للمنتجات التامة الصنع:

مخ₂(محاسبي) = مخ₁ + الإنتاج التام - المبيعات.

فرق الجرد = مخ₂(حقيقي) - مخ₂(محاسبي).

6. إذا كان هذا الفرق فائض يضاف إلى النتيجة التحليلية الصافية، ويضاف إلى قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

7. إذا كان هذا الفرق عجز يطرح من النتيجة التحليلية الصافية، ويطرح من قيمة الإنتاج المخزن عند حساب نتيجة المحاسبة العامة.

المطلب الثالث: الحالات الخاصة المتعلقة بالإنتاج

إن المنتجات التامة تمر بعدة مراحل وعدة حالات من أجل وصولها للمرحلة النهائية، فنرى مثلا أن بعض المنتجات تبقى في وسط مرحلتها ولم يتم إكمالها، وهذا ما يسمى بالإنتاج الجاري، ونرى كذلك أن بعض المنتجات تعد وفق الطلبات، وبعض المنتجات الأخرى تمر بعدة مراحل من أجل إتمامها، وهذا ما يسمى بالمنتجات النصف مصنعة، وقد تخلف بعض المنتجات فضلات يتم التخلص منها برميها، أو بإعادة بيعها مع طرح هامش الربح ومصاريف التوزيع، أو إعادة استرجاعها في العملية الإنتاجية بعد تقييمها وفقا للمادة الناتجة عنها وذلك بطرح مصاريف المعالجة لهذه الفضلات لكي نحصل على تكلفة الفضلات المسترجعة، وقد تخلف أيضا المنتجات مهملات يتم معالجتها مثل الفضلات، وقد تخلف أيضا منتجات ثانوية يتم بيعها مع طرح هامش الربح ومصاريف التوزيع لاستخراج تكلفتها من أجل فصلها عن تكلفة المنتجات التامة.

الفرع الأول: الإنتاج الجاري

1. الإنتاج الجاري أو قيد التصنيع: "هو منتج غير جاهز وغير منتهي الصنع عند نهاية الفترة المحاسبية، إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة المحاسبية القادمة وهذا المنتج غير قابل للتخزين أو البيع وقابل للتقييم"¹.

2. الإنتاج المكافئ: "هو إجمالي الإنتاج الحقيقي الذي هو الإنتاج التام فعلا مضافا إليه الإنتاج الجاري محول إلى تام، وطرح المنتجات الجارية المحولة إلى تامة لأول مرة"².

¹ - رجال علي، مرجع سابق، ص 27.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 97.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

أ- الإنتاج المكافئ = عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة - عدد الوحدات الجارية بداية المدة محولة إلى تامة + عدد الوحدات الجارية نهاية المدة محولة إلى تامة.

ب- تكلفة إنتاج المنتجات التامة = تكلفة إنتاج الفترة + الإنتاج الجاري بداية المدة - الإنتاج الجاري نهاية المدة.

الفرع الثاني: الإنتاج بالطلبات

يتم الإنتاج وفق هذا النظام بناء على أوامر طلب العملاء، وتكون الكميات المنتجة في ظلها صغيرة نسبياً، ويستلزم ذلك ضرورة وجود برامج خاصة للإنتاج، ويتسم نظام الإنتاج بالطلبات بعدة سمات نذكر منها¹:

1. تكلفة أو أسعار المنتجات عالية نظراً للتغير الكبير في النوعيات المطلوبة.
2. الاختصاص والمهارة الفنية ضروريان للقيام بالتنفيذ.
3. التسير والإنجاز يجريان وفقاً لتعليمات وأوامر من المستويات العليا للمسؤولية.
4. الإنتاج حسب الطلب يستلزم درجة عالية من مرونة التجهيزات المستعملة.

يمكن أن نلاحظ أن :

- أ- كل ما ينتج يباع.
- ب- تكلفة إنتاج الفترة تساوي تكلفة الإنتاج للمنتجات مباعه، أي أن قيمة المخزون تساوي الصفر.
- ج- نعامل الطلبية على أساس أنها منتج واحد.
- د- جدول الأعباء غير المباشرة يخص مجموعة الطلبيات المنجزة خلال الفترة.
- هـ- نحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للطلبية الواحدة.
- و- لا يمكن حساب النتيجة التحليلية الصافية للطلبية الواحدة.
- ز- النتيجة التحليلية الإجمالية = النتيجة التحليلية للطلبية + النتائج التحليلية للطلبات الأخرى.

الفرع الثالث: المنتج النصف مصنع

إن المؤسسات ذات الحجم الكبير تسعى إلى تقسيم منتجاتها إلى عدة مراحل خلال العملية الإنتاجية وهذا نظراً للتكنولوجيا الحديثة التي تتمتع بها هذه المؤسسات، بحيث كل مرحلة إنتاجية تعطي منتوجاً للمرحلة الأخرى ليتم إتمامه².

¹ - لعساس آسيا، التخطيط والرقابة على الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2001/2000)، ص 34.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 89.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

لذا فعند حساب تكلفة المنتجات التامة يجب حساب تكلفة المنتجات الوسيطة التي تدخل ضمن أعباء المنتجات التامة.

1. المنتج النصف مصنع غير قابل للاستعمال.
 2. المنتج النصف مصنع قابل للبيع.
 3. المنتج النصف مصنع قابل للتخزين.
- أ- في المرحلة الأولى: يتم حساب تكلفة المنتج النصف مصنع الأولي.
- ب- في المرحلة الثانية: المنتج النصف مصنع يدخل في المنتج التام أو منتج نصف مصنع آخر كمادة أولية وفق قوانين إخراج المخزون (التكلفة الوسيطة المرحلة للإنتاج، الوارد أولا الصادر أولا FIFO، الوارد أخيرا الصادر أولا LIFO).

ج- في المرحلة الثالثة: نحسب سعر التكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة الصافية للمنتج التام.

الفرع الرابع: الفضلات والمهملات

قد تنجر عن عمليات الإنتاج فضلات سوف يتم التخلص منها أو إعادة بيعها أو إعادة استخدامها في العملية الإنتاجية، كما تظهر أيضا منتجات بها عيوب وتعالج معالجة الفضلات.

1- الفضلات: "يمكن تعريف الفضلات على أنها بقايا العملية الإنتاجية"، وتنقسم إلى¹:

أ. التلف الاعتيادي (الطبيعي): وهو الذي يكون ملازم للعملية الإنتاجية، وطبيعة المواد الأولية والمنتج النهائي، وتحسب نسبة هذا التلف من كمية الإنتاج التام الصنع في آخر العملية الإنتاجية.

ب. التلف غير الاعتيادي (غير الطبيعي): وهو التلف الذي يجب أن لا يحدث ولا يظهر إذا استخدمت المواد الأولية بشكل كفاء أثناء عملية التصنيع، ويمكن تجنب هذا التلف والسيطرة عليه، ويجب أن تحسب تكاليفه وتعتبر كخسارة، وأن أي عائد يتحقق من بيع هذا التلف يجب أن يظهر في سجلات المؤسسة.

- الفضلات المتخلص منها: يتم إضافة مصاريف التخلص إلى تكلفة الإنتاج.
- أما في المحاسبة العامة تضاف مصاريف التخلص إلى (أعباء المحاسبة العامة ماعدا مصاريف الشراء).
- الفضلات المباعة: تطرح تكلفة إنتاج الفضلات المباعة من تكلفة الإنتاج للمنتج الذي نتجت عنه.

- تكلفة الإنتاج التام = مجموع أعباء الإنتاج - تكلفة إنتاج الفضلات المباعة.
- تكلفة الفضلات المباعة = سعر البيع المحتمل للفضلات - (هامش الربح + مصاريف التوزيع).

¹ - عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 162-163.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

- أما في المحاسبة العامة فتضاف تكلفة إنتاج الفضلات المباعة إلى قيمة الإنتاج المخزن.
 - **الفضلات المسترجعة:** وهي الفضلات التي يتم استرجاعها في العملية الإنتاجية.
 - **تكلفة الإنتاج التام** = مجموع أعباء الإنتاج - تكلفة الفضلات المسترجعة.
 - **تكلفة الفضلات المسترجعة** = تكلفة المواد المعوضة - مصاريف المعالجة.
 - أما في المحاسبة العامة فتضاف تكلفة الفضلات المسترجعة إلى قيمة الإنتاج المخزن.
- 2- **المهملات أو (الإنتاج المعيب) والتالف:** " يقصد بالإنتاج المعيب هو أن الوحدات المنتجة لم تصل إلى مستوى الإنتاج المطلوب سواء من الناحية الفنية أو الاقتصادية"¹.

- تتم معالجة المهملات مثل عملية معالجة الفضلات.

الفرع الخامس: المنتجات الثانوية

"وهي تلك المنتجات التي تتحصل عليها المؤسسة في عملية الإنتاج لمنتج آخر يعتبر أساسي في هذه العملية، وتشبه أحيانا الفضلات وخاصة عند بيعها، إذ يمكن اعتبار الفضلات (طالما قمنا ببيعها) كمنتجات ثانوية".

1. تنتج المنتجات الثانوية موازية للمنتجات الأساسية.
2. يمكن اعتبار سعر بيعها كأرباح إضافية ولا تطرح من تكلفة الإنتاج الأساسية.
3. عند استعمالها كمادة أولية في عملية الإنتاج تقيم بتكلفة المواد التي تعوضها.
4. تكلفة إنتاجها تطرح من تكلفة المنتجات الأساسية.
5. تكلفة المنتجات الأساسية = مجموع أعباء الإنتاج - تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية.
6. تكلفة إنتاج المنتجات الثانوية = سعر البيع المحتمل - (مصاريف التوزيع + هامش الربح + مصاريف المعالجة).
7. المنتجات المترافقة هي التي نحصل عليها في نفس الوقت أثناء عملية الإنتاج مثل عملية تحليل الماء يعطي الأكسجين والهيدروجين وكل تغير في أحدهما يؤدي إلى تغير الآخر².

المطلب الرابع: تقييم طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من أولى نظريات محاسبة التكاليف، وتعتمد على تحميل وحدات الإنتاج النهائية بكافة عناصر التكاليف، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت متغيرة أم ثابتة.

¹ - عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 163.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 108.

الفرع الأول: مزايا طريقة التكاليف الكلية

هناك عدة مزايا لطريقة التكاليف الكلية وهي ملخصة كالآتي:

- 1- قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف و أسعار التكلفة.
- 2- عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا لا مركزيا.
- 3- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج وتوزيع¹.
- 4- تساعد في إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريق تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي تحديد الأرباح والخسائر الصافية، وذلك بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات.
- 5- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل.
- 6- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها واتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتوجات وتقييم هذه المنتوجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية².

الفرع الثاني: عيوب طريقة التكاليف الكلية

من بين الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة ما يلي:

- 1- فشل هذه الطريقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل.
- 2- صعوبة تسعير المنتوجات وخاصة في الأجل القصير، حيث أن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر عناصر ثابتة، وبذلك فإن نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة تتغير بتغير حجم الإنتاج، فهي تقل بزيادة حجم الإنتاج وتزداد بنقصان حجم الإنتاج، وهذا مما ينعكس على سعر البيع وتغيره انخفاضاً وارتفاعاً من فترة لأخرى.
- 3- تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات في حين أن هذه التكاليف تعتبر خسارة ولا تعتبر تكلفة.
- 4- تؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة التالية علما أن التكاليف الثابتة هي تكاليف فترة (زمنية)، وهذا يخالف فرض استقلال الفترات المالية³.

¹ -صفاء لشهب، مرجع سابق، ص 83.

² - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 137.

³ - كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي السافي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008، ص 74-75.

5- تعد هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع أو تحميل الأعباء غير المباشرة، غالبا ما يطلب المسير من المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ القرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف¹.

المبحث الثاني: طرق التكاليف الجزئية

إن هذه الطرق تساعد المؤسسة كثيرا في تحديد النتائج واتخاذ القرارات الصائبة على أساسها، حيث نرى أن طريقة التحميل العقلاني تقوم بالفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ويتم التحميل على أساس التكاليف الثابتة وفقا لحجم النشاط الحقيقي، بينما طريقة التكاليف المتغيرة تهدف إلى استخراج الهامش على التكلفة المتغيرة، أما طريقة التكاليف المباشرة فتهدف إلى حساب الهامش على التكلفة المباشرة، وطريقة التكاليف غير المباشرة تهدف إلى تحديد الهامش على التكلفة غير المباشرة، بينما طريقة التكلفة الهامشية تهدف إلى تحديد حجم الإنتاج الأمثل، أما التكاليف المعيارية تقوم بدراسة التقديرات التي تقوم بها المؤسسة ومدى مطابقتها للواقع. وسوف نقوم في هذا المبحث بعرض مختلف الطرق الجزئية لحساب التكاليف وتقييمها، كما نقوم بإبراز دور كل طريقة من هذه الطرق في تحديد النتيجة وتحسين مستوى المردودية للمؤسسة.

المطلب الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

إن طريقة التكاليف الكلية تبقى غير كافية للتحليل الاقتصادي أو التسيير المالي في المؤسسة، إذ يجب أن تقوم المؤسسة بالفرز بين عناصر سعر التكلفة التي تظهر أثر كل من العناصر الثلاثة فيها، ويسمح الفرز بـ:

- تحديد المسؤوليات بدقة وذلك بتحديد أسباب التغيرات في سعر التكلفة، هل هي من التغير في حجم الإنتاج، أو من التغير في تكاليف عوامل الإنتاج، أو تغير المردودية التقنية للمؤسسة.
- تحديد سعر تكلفة منفصل عن تأثيرات تغير الإنتاج.

ويتم هذا بالفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، حيث يظهر أثر كل منهما في سعر التكلفة الإجمالي، وأيضا بتحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة ستسمح بكل هذا².

الفرع الأول: تعريف طريقة التحميل العقلاني

التعريف الأول: "هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة"³.

¹ - Abdallah BOUGHABA, Comptabilité Analytique d'exploitation, BERTI édition, 1991, P 99.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 115.

³ - رحال علي، مرجع سابق، ص 59.

التعريف الثاني: "يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى) بالنسبة لكل مديرية قسم أو مرحلة تحليل، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل"¹.

التعريف الثالث: "التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط، أي مستوى الفعالية"². من هذه التعاريف نستنتج أن التحميل العقلاني هو العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة.

الفرع الثاني: مبدأ طريقة التحميل العقلاني

بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة³.

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية × (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط العادي)⁴.

معامل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي⁵.

ويعرف النشاط الاقتصادي إما بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.

حجم النشاط العادي الواقعي أقل من حجم النشاط العادي النظري بحوالي 15% إلى 25% حسب الحالات، ومن الأحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي (لأن كلاهما واقعي)⁶.

¹ - بوخراز عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة، ص 79.

² - A RAPIN et J POLY, la Comptabilité Analytique de l'exploitation, édition DUNOD, 2^e édition, Paris, 1996, P135.

³ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 116.

⁴ - بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 214.

⁵ - رحال علي، مرجع سابق، ص 64.

⁶ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 117.

الفرع الثالث: فروق التحميل العقلاني

هناك فرقين هما:

1- فرق التحميل للتكاليف الثابتة:

أ- حالة معامل تحميل عقلاني أكبر من الواحد ($1 <$) معناه وجود ربح زيادة الفعلية والذي يجب إضافته إلى النتيجة التحليلية العقلانية.

ب- حالة معامل التحميل أقل من الواحد ($1 >$) معناه وجود تكلفة بطالة يجب طرحها في الأخير من النتيجة التحليلية العقلانية.

2- فرق المخزونات: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب ويضاف إلى النتيجة، وإذا كان الفرق سالبا فإنه يطرح من النتيجة.

الفرع الرابع: تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

سوف نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقا لما يلي:

1- مزايا طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: تتمثل مزايا طريقة التحميل العقلاني فيما يلي:

أ- يسمح سعر التكلفة بهذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة، ويمكن من المقارنات في الزمن في نفس المؤسسة، ومع مؤسسات أخرى.

ب- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتحديد التكاليف التقديرية.

ج- تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.

د- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة¹.

ه- يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة وتحت التشغيل تحملت عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.

و- تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لاستخدام تكلفة البطالة أو ربح الفعلية.

2- عيوب طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: أما عيوب هذه الطريقة فتتمثل فيما يلي:

أ- من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 132.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

- ب- وحتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.
- ج- لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح¹.
- د- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة².
- ه- لا تقيم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.

و- الانعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهي طريقة أمريكية تسمى بطريقة التكاليف المتغيرة "Direct costing" تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، حيث تطرح التكاليف الثابتة من هامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج، وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة "Direct costing simple"³.

الفرع الأول: تعريف طريقة التكاليف المتغيرة

طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي. وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا في سنة 1936 عند "ج.ن. هاريس" تحت اسم: "Direct costing"، وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم "Marginal costing" ثم إلى فرنسا⁴.

¹ - عبد الحليم محمود كراجة، محاسبة التكاليف، دار الأمل، عمان، الأردن، 2000، ص 201.

² - صالح الرزق وعطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار العلمي والنظري، دار زهران، عمان، الأردن، 1997، ص 143.

³ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 179.

⁴ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 135-136.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

تمثل طريقة التكاليف المتغيرة نظاما لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح، بحيث تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة، وتهيتم بدراسة مستوى المردودية أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على المردودية مع فهميش سعر التكلفة¹. ومن هذه التعاريف نستنتج أن هذه الطريقة تعتمد على الوحدات المنتجة بقيمة عناصر التكاليف المتغيرة فقط، والتي ترتبط بحجم الإنتاج والمبيعات، كما يتم استبعاد عناصر التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف زمنية يتحملها حساب الأرباح والخسائر.

الفرع الثاني: مبدأ الطريقة

إن المبادئ التي تقوم عليها هذه الطريقة كالاتي²:

1. تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير تبعا لتغير حجم النشاط.
2. هذه الأعباء هي أعباء متغيرة أو استغلالية، يتم توزيعها على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.
3. الأعباء الثابتة لا يتم توزيعها حسب المنتجات ولكن يتم معالجتها إجمالا من أجل تحديد النتيجة.
4. إذن يتم استبعاد أثر التكاليف الثابتة على مستوى التكاليف الوحدوية، بعبارة أخرى التكاليف ليس لها تأثير على مستوى التكاليف الوحدوية.
5. طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف، النتائج، عتبة المردودية بسهولة.

من هذا المنطق نستنتج أن:

- أ- مبلغ المصاريف الثابتة تتحمله الكميات المباعة وليست الكميات المنتجة.
- ب- تقييم المخزون (الكميات المنتجة وغير المباعة) يكون بواسطة التكاليف المتغيرة فقط.

الفرع الثالث: استعمالات هذه الطريقة في التسيير

تظهر استعمالات الطريقة في التسيير من خلال ما يلي³:

- 1- تحليل النتيجة.
- 2- تسمح التكاليف المتغيرة بمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة.

¹ - رجال علي، مرجع سابق، ص 70.

² - Farid MAKHLOUF, Comptabilité Analytique, Pages Bleues, Alger, 2006, P 82.

³ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 137-139.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

- 3- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات والتي تشكل صعوبات أثناء حسابها.
- 4- تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص التكاليف المتغيرة والثابتة.
- 5- إذا كانت هناك عدة منتوجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدة ويتم تحديد أحسنها.
- 6- تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدة وهذا أفضل من عتبة المردودية الإجمالية.
- 7- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لسعر تكلفة الوحدة يسهل عملية حساب حدود رقم أعمال نقطة الصفر.

8- وتسمح هذه الطريقة بحساب هامش الأمان ومعدل الأمان في المؤسسة.

الفرع الرابع: الفروق الناتجة عن هذه الطريقة

1. فرق المواد = [تكلفة شراء الفترة - تكلفة المواد الأولية المستعملة (بالطريقة الحقيقية)] - [تكلفة شراء الفترة - تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة (بالطريقة المتغيرة)]
2. فرق المنتجات = قيمة الإنتاج المخزن بالطريقة الحقيقية - قيمة الإنتاج المخزن بالطريقة المتغيرة.
3. فرق رقم الأعمال* = ر ع ص بالطريقة الحقيقية - ر ع ص بالطريقة المتغيرة.

الفرع الخامس: نقطة التعادل (عتبة المردودية)

يعتبر تحليل نقطة التعادل أداة مهمة في مجال التحليل والرقابة، وهي تعني التعادل بين الإيرادات الكلية والتكاليف الكلية للمؤسسة، والزيادة عن هذه النقطة تحقق أرباح، باعتبار أن التكاليف الثابتة ستوزع على عدد كبير من الوحدات ومن ثم يقل نصيب الوحدة من هذه التكاليف كلما زاد حجم الإنتاج، ونقطة التعادل تبني على بعض العناصر الأساسية وهي: الإيرادات الكلية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، التكاليف الكلية¹.

بعبارة أخرى هي النقطة التي تصل فيها المؤسسة (برقم الأعمال أو بالزمن) على تغطية مجموع تكاليفها برقم أعمالها، أي تحقق فيها نتيجة معدومة، وانطلاقاً من هذه النقطة (من هذا الرقم أو الزمن) تبدأ المؤسسة في تحقيق الأرباح، وقبل هذه النقطة تكون قد حققت خسارة.

* - يكون هذا الفرق إذا كان رقم الأعمال محسوب على أساس نسبة من تكلفة الإنتاج المنتجة المباعة أو نسبة من سعر التكلفة.

¹ - وليد ناجي الحبالي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 1991، ص 171-173.

1. حساب عتبة المردودية جبريا:

رقم أعمال عتبة المردودية (ر ع ن) = (رقم الأعمال الصافي × التكاليف الثابتة) / الهامش على التكلفة المتغيرة.

ر ع ن = التكاليف الثابتة / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

حجم المبيعات الأدنى (ر ع ن وحدات) = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة.

ر ع ن وحدات = ر ع ن / سعر البيع.

ر ع ن زمنيا (بالشهور) = (ر ع ن × 12 شهرا) / رقم الأعمال الصافي

أو: ر ع ن زمنيا (بالأيام) = (ر ع ن × 360 يوم) / رقم الأعمال الصافي

2. هامش الأمان: هو عبارة عن فرق بين المبيعات الإجمالية ومبيعات نقطة التعادل¹.

هامش الأمان = ر ع ص - ر ع ن.

معدل الأمان = (هامش الأمان / ر ع ص) × 100 %.

النتيجة = هامش الأمان × نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

النتيجة = معدل الأمان × الهامش على التكلفة المتغيرة.

3. التوقعات: يمكن توقع النتيجة أو رقم الأعمال من خلال ما يلي²:

النتيجة المتوقعة = (ر ع ص المتوقع × نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة) - التكاليف الثابتة.

ر ع ص المتوقع = هامش التكلفة المتغيرة الضروري / نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة.

هامش التكلفة المتغيرة الضروري = النتيجة المتوقعة + التكاليف الثابتة.

4. عيوب نقطة التعادل: رغم أهمية نقطة التعادل كأداة للتحليل والرقابة، ولكن قد يحدث أن تواجه

المؤسسة ظروفًا تغير فيها التكاليف بصفة مستمرة، وهنا يمكن أن نجد أكثر من نقطة تعادل، وقد تكون المنحنيات محدبة أو مقعرة أي ليست مستقيمة في الرسم لتعكس الواقع الفعلي للظروف المحيطة.

أ- ولذلك يستعان في العادة بتحليل التعادل في التخطيط القصير الأجل للأرباح لأنها تأخذ في طبيعتها عدم تغير التكلفة والإيرادات في المدى الزمني القريب.

ب- كذلك فإن استخدام هذا الأسلوب يحتم توفر بيانات دقيقة على التكاليف المباشرة وغير المباشرة أو

الثابتة والمتغيرة.

ج- لعل من عوائق استخدام هذا الأسلوب هو أنه يصعب استخدامه في حالة تعدد المنتجات.

¹ - محمد فركوس، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 77.

² - ناصر دادي عدون، التحليل المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1988، ص 116.

د- كذلك تغيرات الأسعار تؤدي إلى تذبذب نقطة التعادل خلال الفترة¹.

الفرع السادس: تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

سوف نقوم باستعراض مزايا وعيوب هذه الطريقة وفقا لما يلي:

1. مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

أ- تستعمل كطريقة مفيدة للمؤسسة في تقييم المخزونات النهائية.

ب- تستعمل هذه الطريقة لأغراض أخرى بعد تطوير هذه الطريقة.

ج- نجاح استعمالها يعود إلى التقديرات المستقبلية.

د- السهولة في حسابها.

هـ- تسمح بالمقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة.

2. عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

أ- ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل.

ب- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة².

ج- لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية والبيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة³.

الفرع السابع: طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

هذه الطريقة هي عبارة عن مزيج بين طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المتغيرة البسيطة، ومحاولة لإيجاد اتفاق بين مزايا وعيوب كلتا الطريقتين، ويتعلق هذا الاتفاق بالبحث عن حل لهاتين الصعوبتين. وتسمح التكلفة المتغيرة بحساب مساهمة كل منتج في تغطية مجموع الأعباء الثابتة، على عكس ذلك تشكل طريقة التكاليف الكلية حاجزا حقيقيا لذلك، إذا كانت المنافسة مبنية على الأسعار، ولهذه الطريقة دور في توفير المعلومة فيما يخص الأسعار التي قد تضر بالتوقعات التجارية الحسنة بالمؤسسة.

ومن أسس هذه الطريقة أنها تسمح بتحسين وتدقيق الحسابات أكثر مما يجعلها مكتملة للأولى، وذلك بإدماج التكاليف الثابتة المباشرة في حساب الهوامش، كما يتطلب التمييز في هذه الطريقة بين الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة، والأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة أخرى.

¹ - وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 185-186.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 150-151.

³ - كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي السافي، مرجع سابق، ص 84.

أ- تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة.

يتم تحديد النتيجة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 07: تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة.

العناصر	المبلغ	%
رقم الأعباء خارج الرسم	#####	100%
- الأعباء المتغيرة	(#####)	###%
= الهامش على التكلفة المتغيرة	#####	###%
- الأعباء الثابتة المباشرة	(#####)	###%
= المساهمة	#####	###%
- الأعباء الثابتة غير المباشرة	(####)	###%
= النتيجة	##	###%

المصدر: درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2004/2005)، ص 221.

يبين لنا هذا الجدول تحديد النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة وذلك من خلال ما يلي:

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعباء خارج الرسم - الأعباء المتغيرة

المساهمة = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة المباشرة

النتيجة = المساهمة - الأعباء الثابتة غير المباشرة

من خلال هذه الطريقة نستنتج الاختلاف الحاصل بين طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة والتكلفة المتغيرة المتطورة هو أن الأولى تقوم باستخراج النتيجة دون الفصل بين التكاليف الثابتة المباشرة وغير المباشرة، بينما طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة تقوم بالفصل بين التكاليف الثابتة المباشرة وغير المباشرة من أجل استخراج مساهمة التكاليف الثابتة في المنتج، وبعدها يتم طرح التكاليف الثابتة غير المباشرة لاستخراج النتيجة.

ب- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة

1. هذه الطريقة لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة.

2. صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة.

3. لا توفر معلومات مفيدة لتحديد الأسعار¹.

¹ - درحمون هلال، مرجع سابق، ص 219-223.

المطلب الثالث: طريقتي التكاليف المباشرة وغير المباشرة

سوف نقوم باستعراض الطريقتين وإبراز أهمية كل منهما في المؤسسة.
من خلال الجدول التالي يمكننا أن نفرق بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة كالآتي:

الجدول رقم 08: تصنيف الأعباء المباشرة وغير المباشرة

الأعباء غير المباشرة	الأعباء المباشرة	
الأعباء غير المباشرة المتغيرة مثل: (الطاقة)، المواد الملحقة التابعة للإستهلاك على الآلات	الأعباء المباشرة المتغيرة مثل: المواد المباشرة الأجور المباشرة	الأعباء المتغيرة للعمليات
الأعباء غير المباشرة الثابتة مثل: مصاريف الصيانة الأجور غير المباشرة	الأعباء المباشرة الثابتة مثل: الإهلاك المباشر النفقات الثابتة المباشرة	الأعباء الثابتة (هياآت، بنايات)

La Source: Abdelkrim TOUDJINE, L'analyse des Cout dans L'entreprise, édition N.R.A, Alger, 2005, P41.

لقد تم في هذا الجدول الفصل بين التكاليف المتغيرة المباشرة والمتمثلة في المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف المتغيرة غير المباشرة والمتمثلة في الطاقة، المواد الملحقة التابعة للإستهلاك على الآلات كالزفت والبترين وغيرها، وبين التكاليف الثابتة المباشرة والمتمثلة في الإهلاك المباشر والنفقات الثابتة المباشرة، والتكاليف الثابتة غير المباشرة كمصاريف الصيانة والأجور غير المباشرة.

ويساعد تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة في حساب التكلفة المباشرة للمنتوج واستخراج الهامش على التكلفة المباشرة وهذا صالح بالنسبة للمؤسسات التي أغلبية تكاليفها مباشرة، أما المؤسسات التي أغلبية تكاليفها غير مباشرة تسعى من خلال هذا التصنيف إلى استخراج التكاليف غير المباشرة ومن ثم استخراج الهامش على التكلفة المباشرة للمنتوج، وسوف نوضح دور هاتين الطريقتين في مساهمة كل منهما في تكلفة المنتوج.

الفرع الأول: طريقة التكاليف المباشرة

يتم تحميل الإنتاج حسب نص هذه الطريقة بالتكاليف المباشرة فقط، أما التكاليف غير المباشرة بغض النظر عن علاقتها بوظيفة عنصر التكلفة في المؤسسة (إنتاجية، تسويقية، إدارية)، فإنه لا يتم تحميلها على الإنتاج، وإنما تعتبر نفقات زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر، وإذا كانت المؤسسة الصناعية تعد قائمة الدخل فإنها تطرح من محمل الربح المباشر.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

تقضي طريقة التكاليف المباشرة بإدماج الموارد المستهلكة ضمن القطاعات التحليلية الناتجة عنها والمتعلقة بها بدون غموض، وتعتمد بالمقابل على نظام معلومات قادر على تحديد اتجاه الأعباء المدججة المتضمنة في محاسبة التكاليف¹.

إن قيمة المخزون السلعي تحت التصنيع أو التام الصنع يقيم باستخدام التكلفة المباشرة فقط. وهذه الطريقة لا تساعد الإدارة كأداة لتسعير المنتجات، حيث تستبعد التكاليف غير المباشرة كما أن المخزون السلعي يظهر بأقل من قيمته الحقيقية، علما أن التكلفة المباشرة لا تعبر عن التكلفة الحقيقية والفعلية للمنتجات².

1. **خصائص طريقة التكاليف المباشرة:** تمتاز هذه الطريقة بعدد من الخصائص رغم ندرة استخدامها واعتراض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة، منها:

- أ- سهولة حساب تكلفة وحدة المنتج، وذلك أنها تعتمد على فكرة المتوسط الحسابي.
 - ب- تقوم هذه الطريقة على تقييم المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام بثمن التكلفة المباشرة أول وآخر الفترة.
 - ج- تكلفة الوحدة في ظل هذه الطريقة لا تتأثر باختلاف مستويات الإنتاج، وتبقى ثابتة مع بقاء عوامل الإنتاج كما هي عليه والكفاءة الإنتاجية كما هي عليه.
 - د- تسهل هذه الطريقة عملية معالجة التكاليف غير المباشرة الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية بتحميلها إلى حساب الأرباح والخسائر دون مشقة من المحاسب³.
- إن أساس التحليل والتقييم في هذه الطريقة يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة، ونجد أن تكلفة الوحدة تبقى ثابتة ولا تتأثر بتقلبات مستويات الإنتاج، وفي هذه الطريقة يتم الاستغناء على جدول توزيع الأعباء غير المباشرة⁴.

2. **حساب النتيجة بالتكلفة المباشرة:** يتم حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة وفقا لما يلي:

- أ- **حساب الهامش على التكلفة المباشرة:** هو الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المباشرة.
- ب- **حساب النتيجة التحليلية:** هي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والأعباء غير المباشرة المشتركة، وهذه الحسابات يمكن إظهارها في الجدول التالي:

¹ - Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, Comptabilité Analytique de Gestion, presses polytechniques et Universitaires Romandes, 2^e édition, Lausanne, France, 2008, P170.

² - محمد رضوان العناني، مرجع سابق، ص 165.

³ - غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 85.

⁴ - Patrick PIGET, Comptabilité analytique, Economica, 3^e édition, Paris, 2001, P87.

الجدول رقم 09: حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المباشرة

العناصر	المبلغ	النسبة %
رقم الأعمال	#####	100 %
- التكاليف المباشرة	(####)	### %
= الهامش على التكاليف المباشرة	#####	### %
- التكاليف غير المباشرة المشتركة	(##)	### %
= النتيجة	##	### %

المصدر: درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2004/2005)، ص 225.

من خلال هذا الجدول يتبين لنا حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة كما يلي:

الهامش على التكاليف المباشرة = رقم الأعمال - التكاليف المباشرة

النتيجة = الهامش على التكاليف المباشرة - التكاليف غير المباشرة المشتركة

تهدف هذه الطريقة إلى استخراج مساهمة التكاليف المباشرة في المنتج واستخراج الهامش على التكلفة المباشرة، وهذه الطريقة صالحة بالنسبة للمؤسسات التي تعتمد بكثرة على التكاليف المباشرة.

3. **تقييم طريقة التكاليف المباشرة:** سوف نقوم بعرض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقا لما يلي¹:

أ- **مزايا طريقة التكاليف المباشرة:** من بين المزايا التي تشتمل عليها هذه الطريقة ما يلي:

- تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج.

- تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظرا لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.

- تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

ب- **عيوب طريقة التكاليف المباشرة:** يمكن إجمال الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة فيما يلي:

- لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها).

¹ - كمال حسن جمعة الربيعي وسعدون مهدي الساقحي، مرجع سابق، ص 79-80.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

- إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط.
- إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس على رفع الأرباح المحققة.
- إن هذه الطريقة تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لأنها تستبعد جزء من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

الفرع الثاني: طريقة التكاليف غير المباشرة

نجد اليوم في الواقع أن التكاليف غير المباشرة هي النسبة الغالبة من مجموعة التكاليف، وبالتالي فإن أثرها على مردودية المنتجات يكون كبيرا.

1. **مبادئ طريقة التكاليف غير المباشرة:** على عكس طريقة التكاليف المباشرة فإن هذه الطريقة تعتمد على التكاليف غير المباشرة في تحليلها للتكاليف ومقارنتها لمردودية المنتجات، وهذه المنتجات تلائم المنتجات التي تشكل تكاليفها غير المباشرة نسبة كبيرة من مجموع التكاليف، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة كطريقة التكاليف الكلية، إلا أن الاهتمام يتركز على التكاليف غير المباشرة، ثم يتم تحميل تلك التكاليف على المنتجات بناء على ما تم استهلاكه لصالح كل منتج وفق وحدات عمل يتم على أساسها حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج، ومن هنا تبدأ دراسة المنتجات من حيث استهلاكها للموارد وقدرتها على تحقيق هوامش مرتفعة، والعمل على تغطية كل التكاليف المباشرة الخاصة بكل منتج، ويمكن أن تتم العملية وفق هذا الجدول النموذجي:

الجدول رقم 10: حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة

المنتجات	أ		ب		ج		المجموع	النسبة
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%		
رقم الأعمال	XX	% X	XX	% X	XX	% X	XXX	% X
- التكاليف غير المباشرة	(XX)	% X	(XX)	% X	(XX)	% X	(XXX)	% X
= الهامش على التكاليف غير المباشرة	XX	% X	XX	% X	XX	% X	XXX	% X
- التكاليف المباشرة	(XX)	% X	(XX)	% X	(XX)	% X	(XXX)	% X
= النتيجة	XX	% X	XX	% X	XX	% X	XXX	% X

المصدر: طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 121.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

من خلال هذا الجدول يتبين لنا حساب النتيجة بطريقة التكاليف غير المباشرة كما يلي:

الهامش على التكاليف غير المباشرة = رقم الأعمال - التكاليف غير المباشرة

النتيجة = الهامش على التكاليف غير المباشرة - التكاليف المباشرة

تهدف هذه الطريقة إلى استخراج مساهمة التكاليف غير المباشرة في المنتج واستخراج الهامش على التكلفة غير المباشرة، وهذه الطريقة صالحة بالنسبة للمؤسسات التي تعتمد بكثرة على التكاليف غير المباشرة.

2. **تقييم طريقة التكاليف غير المباشرة:** سوف نقوم باستعراض المزايا والعيوب الخاصة بهذه الطريقة:

أ- **مزايا طريقة التكاليف غير المباشرة:** تظهر أهمية هذه الطريقة من حيث مجال استعمالها وتطبيقها وموضوع تركيزها على التكاليف غير المباشرة التي تشكل في وقتنا الراهن نسبة كبيرة جدا من مجموع التكاليف نظرا لتعدد الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة والفروع التابعة لها، وخاصة في مجال تطبيق أنظمة الإنتاج المرنة التي تعتمد على إنتاج منتجات متعددة مختلفة الأنماط وقليلة الكمية حسب طلبات السوق، وتستعمل تجهيزات ذات تكنولوجيا عالية وحجم كبير من الإستثمارات وعدة خدمات ووظائف مساعدة. كما أن تطبيق هذه الطريقة يصلح للتحليل والحصول على معلومات ومؤشرات تساعد على فهم الوضعية جيدا واتخاذ القرارات فيما يخص الإنتاج والأسعار.

ب- **عيوب طريقة التكاليف غير المباشرة:** تتمثل عيوب هذه الطريقة في الآتي:

- صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج.
- صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
- التكلفة ليست حقيقية لأنها تحمل التكاليف المباشرة وهذا ما يؤدي إلى انخفاض التكلفة¹.

المطلب الرابع: طريقة التكلفة الهامشية

من بين الطرق التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها هي طريقة التكلفة الهامشية، وهذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وقد أطلق على مدرسة من هؤلاء اسم الحديين (الهامشيين)، باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعو المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه².

¹ - طوايبيبة أحمد، مرجع سابق، ص 120-121.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 179.

الفرع الأول: تعريف التكلفة الهامشية

التعريف الأول: "هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج"¹.

التعريف الثاني: "هي تكلفة الوحدة الأخيرة، أو الفرق بين مجموع أعباء الاستغلال لإنتاج أو بيع حجم معين من الإنتاج، أو مجموع أعباء الاستغلال لهذا الحجم مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة"².

التعريف الثالث: "التكلفة الهامشية تمثل الفرق بين مجموع الأعباء لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة"³.

التكلفة الهامشية الموافقة بصفة عامة للأعباء نتيجة التغير في الوحدة المنتجة بالزيادة أو بالنقصان مع إطلاق سلسلة جديدة أو حذفها، وبالنظر في جهة الإنتاج بالإضافة أو السحب.

يمكن تصنيف التكلفة الهامشية على مختلف الأصناف كما يلي:

- الوظائف الاقتصادية (تموين، إنتاج، توزيع.... إلخ).

- طريقة الإنتاج بالوحدة، والإنتاج بالسلاسل.

- العرض المؤقت للرقم التسلسلي (المدى القصير، المدى الطويل)⁴.

من هذه التعريفات السابقة نستنتج أن هناك علاقة بين التكلفة الهامشية والتكلفة الإجمالية المتوسطة، وتستخدم تلك العلاقة في التحاليل من أجل إيجاد الحلول واتخاذ القرارات المناسبة، فإذا كان متوسط التكلفة يساوي التكلفة الإجمالية/ عدد الوحدات، فإن التكلفة الهامشية تعد مشتقة التكلفة الإجمالية، وهذا أيضا بالنسبة للعائد والربح، وهذا كله يدخل في التحليل الرياضي لتقنية التكلفة الهامشية.

الفرع الثاني: أنواع التكلفة الهامشية وترتيبها

نلاحظ أن المنتجات المباعة قد تكون سلعا مادية أو خدمات، هذه العناصر قد تستلزم عدة عناصر من التكاليف مثل: تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع أو مجموعها، وهو سعر التكلفة، فيمكن إذا أن يكون هناك ثلاث أنواع من التكلفة الهامشية⁵.

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 195.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 179.

³ - Patrick PIGET, Op-Cit, P113.

⁴ - Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, Op-Cit, P179.

⁵ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 180.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

1. **التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية:** والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.
2. **تكلفة إنتاج هامشية:** وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها إنتاج وحدة إضافية.
3. **تكلفة توزيع هامشية:** وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وغالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

الفرع الثالث: تقييم طريقة التكلفة الهامشية

سوف نقوم باستعراض المزايا الخاصة بهذه الطريقة والعيوب المترتبة عنها كما يلي:

المزايا: لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالاتي:

1. لهذه الطريقة أهمية كبيرة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.
2. فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
3. قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلباتهم.
4. تحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.

العيوب: لهذه الطريقة عدة عيوب وهي كالاتي:

1. التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة.
2. الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

إن الطرق التي تمت دراستها سابقا سواء الإجمالية أو الجزئية تخضع في حسابها للتكاليف إلى المبدأ التاريخي للأحداث المحاسبية الملاحظة، لذلك يطلق عليها اسم طرق التكاليف التاريخية، أو التكاليف الملاحظة (الحقيقية)، ونفس تلك الطرق (الكلية أو الجزئية) يمكن تطبيقها ضمن نوع آخر من الطريقة التي تخضع لمبادئ خاصة (المعايير، الموازنات) تسمى بطريقة التكلفة المعيارية التي تهدف إلى عملية تسهيل عمليات المعالجة المحاسبية التحليلية للحصول على المعلومات في الوقت المناسب، واستعمالها لأغراض مراقبة التسيير.

ولقد ظهر استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن، لكن سرعان ما توسع استعمالها في المدخلات الإنتاجية سواء المتغيرة منها أو

الثابتة، حيث شكلت إحدى الأسس التي توجه العملية الإنتاجية، وأصبحت بذلك نظاما تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف المعيارية

إن من أهداف المؤسسات هو الحصول على المنتج النهائي بأقل تكلفة ممكنة ليتسنى لها بيعه بسعر تنافسي، حيث تقوم في كل مرحلة ولكل عنصر إنتاجي بدراسة التكاليف وتحليلها باستعمال نظام محاسبة التكاليف المعيارية، والذي يعتبر أحد الأنظمة المناسبة لتقييم أداء المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف التكاليف المعيارية.

التعريف الأول: "هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية"¹.

التعريف الثاني: "هي عملية إعداد وحساب التكاليف المعيارية (المستقبلية) التي تنجم نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطاتها في الظروف المتوقعة، ومقارنتها بالتكاليف الفعلية (ما حدث فعلا) من أجل حساب الانحرافات وتحليلها، وإنتاج المعلومات لصالح متخذ القرار، وبالتالي فهي وسيلة من وسائل مراقبة التسيير"².

التعريف الثالث: "التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع"³.

التعريف الرابع: "التكاليف المعيارية هي أرقام التكاليف التي تحدد مقدما لتعبر تعبيرا ماليا عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسية معينة يتفق عليها، وتمثل التكاليف الاقتصادية التي يجب أن تحدث، ويلزم المؤسسة أن تعمل جاهدة لتنفيذها أو بحث أسباب الانحرافات عنها"⁴.

من هذه التعاريف نستنتج أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا، تحدد على أساس دراسات تقوم بها لجنة معينة مؤلفة من اقتصاديين وإداريين ومحاسبين من كل عملية إنتاجية، ومحاولة تنفيذها بغية تحديد الانحرافات وتحديد القرارات الصائبة.

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227.

² - ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2004/2003)، ص 115.

³ - رحال علي، مرجع سابق، ص 86.

⁴ - رضوان محمد العناني، مرجع سابق، ص 22.

الفرع الثاني: أنواع التكاليف المعيارية

إن للتكاليف المعيارية عدة أنواع نوردتها فيما يلي¹:

1. **التكلفة المعيارية النظرية**: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج المزوجة في المؤسسة وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية، بل تكون غالبا بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.

2. **التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية**: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق، ولا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

3. **التكلفة المعيارية التاريخية**: تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها، لذا يجب استعمالها بكل حذر.

4. **التكلفة المعيارية العادية**: تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع بالمؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وبحسابها بالقيم الحالية، مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية، ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

5. **التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي**: في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة نموذجية تصبح صعبة، لذا فيمكن أن يكون من الأحسن تحديدها كما يلي:
أ- الكمية النموذجية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط، أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج (نموذجية عادية، نموذجية نظرية).

ب- السعر النموذجي يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية أو لأي فترة أخرى.

ج- يعتبر هذا النوع من التكلفة حاليا أكثر استعمالا نسبيا في المؤسسات الصناعية الكبرى نتيجة التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار، وهو يمثل بدون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات (أو القدرات) للمؤسسة.

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 162.

الفرع الثالث: أسس التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن منطلقاتها ومنهجها للوصول إلى الأهداف المرجوة، وهذه الأسس تعتبر مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة، وسنورد تلك الأسس فيما يلي¹:

1. العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى.
2. العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعالية)، وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.

3. العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة.

الفرع الرابع: أهداف التكاليف المعيارية

إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية:

1. تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.
2. تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها والمسؤول عنها.
3. تقييم تحركات المنتج.
4. تحديد تأثير تغيرات السعر والمردودية على سعر التكلفة².
5. تعتبر التكلفة المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاية الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى³.

المطلب الثاني: معايير التكلفة المعيارية

تعرف كلمة "معيّار" في القاموس كمقياس أو كنموذج للمقارنة، وفي الأدب المحاسبي يتم التعبير عن التكلفة المعيارية كمقياس معتمد أو كنقطة يتم المقارنة بها أو كعلاقة أو مرجع أو مستوى يتم المقارنة به.

¹ - طوابية أحمد، مرجع سابق، ص 123.

² - رحال علي، مرجع سابق، ص 86.

³ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2002، ص

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

وتتم المقارنة على أساس صحيح وسليم، وفكرة المقارنة لا يقصد بها أن التكلفة المعيارية تحل محل التكلفة التاريخية، كما يتضح من المعادلة التالية والمكونة لهيكل نظام التكلفة المعيارية¹.

الفرع الأول: المعيار وأنواعه

1. **المعيار:** هو مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:
 - أ- المواد اللازمة لمنتوج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية والمعايير.
 - ب- العمالة اللازمة لمنتوج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور.
 - ج- الأعباء الإضافية اللازمة لمنتوج معين لكي يصبح نموذجاً لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.
2. **معايير الأداء:** تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات والمخرجات.
3. **معايير التكلفة:** وهي التكلفة التي تتحدد مسبقاً على أساس علمي ليتم اعتمادها كنموذج لما يجب أن لا تتجاوزه التكلفة الفعلية لتحقيق الاستعمال الأمثل لموارد المؤسسة.
4. **معايير التكلفة المعيارية:** وهي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز².
5. **أنواع المعايير:** تقسم المعايير إلى ثلاثة أقسام وهي:
 - أ- **المعايير المثالية:** تمثل المعايير المثالية أحسن أداء يمكن للأفراد والمعدات الموجودة في المصنع تحقيقه، أو الوصول إليها عندما تكون كل الظروف مثالية أو كاملة طوال الوقت، وعندما يصل مستوى الإنتاج إلى الحد الأقصى، فهذه المعايير تفترض أقصى كفاءة للتشغيل بدون وجود أعطال أو أخطاء من جانب العاملين³.
 - ب- **المعايير الأساسية:** وهي تلك المعايير التي تستخدم لقياس ومقارنة الأداء خلال عدة سنوات ويطلق عليها أحيانا المعايير طويلة الأجل.
 - ج- **المعايير الممكنة تحقيقها:** المعايير العادية وهي الأكثر استخداماً وهي تقيس كفاءة الإنتاج في ظل الظروف البيئية والحالية، أي ليست مثالية وإنما واقعية، والسبب لأنها تسمح بمشاكل واختناقات في الإنتاج⁴.

¹ - عبد الحي مرعي ومحمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 198.

² - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 124-125.

³ - محمود إبراهيم وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2001، ص 140.

⁴ - فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص 83.

الفرع الثاني: طبيعة ومعايير التكلفة

تعتبر معايير التكلفة ذات أهمية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء للأسباب التالية¹:

- 1- تمثل معايير التكلفة أهدافا محددة مقدما تبني عادة على الأداء المرغوب تحقيقه، وتعكس مستويات مقبولة من الكفاءات الفعلية.
- 2- تعتبر معايير التكلفة وسيلة لتوصيل الأهداف الخاصة بالأداء، بحيث يكون كل من الرؤساء والمؤوسين على دراية بما هو متوقع منهم أدائه.
- 3- تمد المعايير بوسائل للمقارنة، وبالتالي تخدم في تقييم الأداء الفعلي، وتعتبر كأساس لنظام رقابة الإدارة.
- 4- تعتبر معايير التكلفة وسيلة مساعد في التنبؤ بالنتائج المالية للخطط البديلة (مثل تغيير تشكيلة المنتجات الموجودة) وإعداد الموازنات.

المطلب الثالث: تحليل الانحرافات

يقوم نظام التكاليف المعيارية على ثلاثة أنشطة رئيسية، وهي إعداد المعايير ثم تجميع التكاليف الفعلية وهذا من أجل حصر التكاليف وجمعها للمقارنة مع التكاليف المعيارية بغية الوصول إلى الانحرافات التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات.

والنموذج الخاص بتحليل الانحرافات الفعلية للمدخلات، وكذلك الأسعار والمعدلات مع المعايير الخاصة بالكميات بالأسعار، وهذه الكميات تحسب عادة بالنسبة لمقدار المخرجات المحققة فعلا.

الفرع الأول: الرقابة وتحليل الانحرافات

تظهر انحرافات بين الموازنة التقديرية والنتائج الفعلية عند تنفيذ برنامج الإنتاج، وتحلل هذه الانحرافات حسب مكوناتها إلى انحرافات في الكمية وانحرافات في السعر، ويقوم قسم المحاسبة بتحليلها.

1- **انحرافات في الكميات المستهلكة:** وترجع أسبابها عموما إلى الضياع والتلف وفساد المواد.

2- **انحراف السعر:** ينتج من التغير في السعر الفعلي عن السعر التقديري.

وعند تحليل ومراقبة انحرافات الكميات المستهلكة، يجب التمييز بين الأسباب الخارجية والأسباب الداخلية، فالأسباب الخارجية يتسبب فيها الموردون كتمويل المؤسسة بمواد تالفة أو غير تالفة أو غير مطابقة للمواصفات، أما الأسباب الداخلية فتحمّل على أقسام الإنتاج كالضياع والتلف في المواد والمنتجات غير الصالحة للبيع².

¹ - عبد الحى مرعي ومحمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص 199.

² - محمد فركوس، مرجع سابق، ص 104.

الفرع الثاني: تحديد الانحرافات

إن احتساب الانحرافات لا يكون بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، وبمقارنة فوائدها مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات من الانحرافات مسموح بها لا تراقب. وهناك ثلاثة عناصر يمكن حساب الانحرافات المتعلقة بها: المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة.

1. انحرافات المواد: ينقسم انحراف المواد إلى قسمين:

الانحرافات الإجمالية = قيمة المواد المعيارية - قيمة المواد الفعلية.

أ- انحراف الأسعار:

انحراف الأسعار = (الكمية الفعلية × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية × السعر الفعلي).

انحراف الأسعار = الكمية الفعلية × (ثمن الوحدة المعياري - ثمن الوحدة الفعلي).

ب- انحراف الكميات:

انحراف الكميات = ثمن الوحدة المعياري × (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية).

انحراف الكمية = (الكمية المعيارية للمواد × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية للمواد × السعر المعياري).

2. انحراف اليد العاملة المباشرة:

تنقسم انحرافات اليد العاملة إلى قسمين¹:

أ- انحراف في الوقت:

انحراف الوقت = معدل السعر المعياري × (المدة المعيارية - المدة الفعلية).

ب- انحراف معدل السعر:

انحراف معدل السعر = المدة الفعلية × (معدل السعر المعياري - معدل السعر الفعلي).

ج- الانحراف الكلي:

الانحراف الكلي = انحراف كمية الساعات + انحراف معدل الأجر.

د- أسباب انحرافات الأجور:

تنقسم إلى قسمين²:

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 228-229.

² - فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص 87.

- أسباب انحراف الزمن (الساعات):

- عدم الدقة في حساب الزمن المعياري.
- عدم توفر بعض عناصر الإنتاج.
- تغيير وسائل الإنتاج، أي تبديل طرق التكنولوجيا.
- عدم استيعاب كافة العمليات الإنتاجية من قبل العمال.

- أسباب انحراف معدل الأجر:

- عدم الدقة في حساب معدل الأجر.
- عدم كفاية إدارة الإنتاج في اختيار العاملين وتوزيعهم على العمليات الإنتاجية.

3. انحرافات المصاريف غير المباشرة: وتنقسم بدورها إلى¹:

أ- انحرافات الميزانية المرنّة:

الميزانية المرنّة هي التقديرات المختلفة للمصاريف وعدد وحدات القياس لقسم معين ولعدة سنوات متتالية ومستويات نشاط مختلفة ويجب ملاحظة أن الميزانية المرنّة فيها²:

- التكاليف الثابتة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط.
 - التكاليف المتغيرة تتغير نسبيا إلى حجم النشاط.
- التكلفة المرنّة للساعة = مجموع التكاليف المرنّة/المدة الفعلية.
- = (التكلفة المتغيرة للساعة/المدة المتوقعة) + (التكاليف الثابتة الإجمالية/المدة الفعلية).

ب- انحراف الطاقة الإنتاجية:

انحرافات الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي × (مستوى الطاقة الفعلي - مستوى الطاقة المعياري).

ج- انحراف الكفاية الإنتاجية:

انحرافات الكفاية = معدل التحميل النموذجي × (الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية - الزمن الفعلي).

المطلب الرابع: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

سوف نقوم باستعراض مزايا هذه الطريقة وعيوبها وفقا لما يلي:

الفرع الأول: مزايا طريقة التكاليف المعيارية

إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية مايلي³:

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 229-230.

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 175.

³ - Gérard MELYON, Comptabilité analytique, 2^e édition, Bréal, Paris, 2001, P 207.

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

1. العمل على تحسين شروط الاستغلال وذلك من خلال تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
2. إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.
3. تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها والانحرافات، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة.
4. الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي انحراف، ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

الفرع الثاني: عيوب طريقة التكاليف المعيارية.

إن لهذه الطريقة عدة عيوب وهي ملخصة كالآتي¹:

1. إن وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
2. بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
3. مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.
4. صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
5. المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

¹ - هاشم أحمد عطية ومحمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 350.

خلاصة الفصل:

رأينا في هذا الفصل أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق، وكل واحدة من هذه الطرق لها أسلوبها في حساب التكاليف، وقد ركزت على تقسيم معين للتكاليف، فطريقة التكاليف الكلية قسمت الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة، وتعتبر هذه الطريقة من أولى نظريات محاسبة التكاليف، ومن الانتقادات التي تعيق سير هذه الطريقة فشلها في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط للمستقبل، وكذلك صعوبة تسعير المنتجات وخاصة في الأجل القصير، كما تؤدي إلى تحميل طاقة غير مستغلة على الإنتاج والمبيعات ونقل جزء من التكاليف الثابتة مع المخزون إلى الفترة الموالية، وتعد هذه الطريقة طويلة الحسابات.

بينما طريقة التحميل العقلاني فمبدؤها يقوم على تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، لكنها تهم بتحميل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية، ومن الانتقادات الموجهة لها صعوبة قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة، كما لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح، وكذلك عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

أما طريقة التكاليف المتغيرة فقسمت التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وركزت على حساب الربح الإجمالي للمؤسسة باعتمادها على حساب التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتبقى إجمالية لكل المنتجات ويتم طرحها من الربح الإجمالي لكل المنتجات، ومن بين العيوب التي تعيق هذه الطريقة أنه ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل، وليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، كما لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة لوضع سياسة التسعير الطويلة الأجل، وكذلك أنها تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة، في حين أن العمليات الإنتاجية والبيعية يفترض أن تحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة، ومع كل الانتقادات الموجهة لها فهي تساعد الإدارة في التخطيط للربحية، وتقديم بيانات ذات نفع كبير في رسم السياسات واتخاذ القرارات.

تعتمد طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة على فكرة الفصل بين التكاليف الثابتة المباشرة وغير المباشرة من أجل تحديد نسبة مساهمة التكاليف الثابتة المباشرة في تكلفة المنتج، ومن بين الانتقادات الموجهة لها أنها لا تزيل الصعوبات التي يطرحها توزيع الأعباء المتغيرة وغير المباشرة، وكذلك صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، والأعباء الثابتة المباشرة وغير المباشرة، كما أنها لا توفر معلومات مفيدة لتحديد الأسعار.

أما طريقة التكاليف المباشرة فهي تعتمد أساسا على حساب الهامش على التكلفة المباشرة، وتستعمل هذه الطريقة في المؤسسات التي تعتمد على التكاليف المباشرة بقدر كبير، ومن عيوبها إهمال التكاليف غير المباشرة التي تعتبر كخسارة وتطرح من الهامش الإجمالي للتكاليف المباشرة للحصول على النتيجة وفق التكاليف

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

المباشرة فقط، ويمكن إجمال الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة، حيث لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه النظرية تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة (خاصة المتغيرة منها)، كما أن استبعاد التكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط، وكذلك تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس على رفع الأرباح المحققة، كما أن هذه الطريقة تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لأنها تستبعد جزء من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

بينما تعتمد طريقة التكاليف غير المباشرة على حساب الهامش على التكاليف غير المباشرة وتطرح التكاليف المباشرة للحصول على النتيجة، وإن من بين المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الطريقة صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج، وكذلك صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، كما أن التكلفة ليست حقيقية لأنها تحمل التكاليف المباشرة وهذا ما يؤدي إلى انخفاض التكلفة.

أما طريقة التكلفة الهامشية فتقوم على أساس تحديد النشاط الأكثر ربحية واتخاذ القرارات خاصة في ما يخص الطلبات، ومن بين الانتقادات الموجهة لها هو أنها تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة، وكذلك الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والمتوسطة وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

أما طريقة التكاليف المعيارية فهي تعتمد على تكاليف تحدد قبل بداية الدورة بطريقة علمية لتكون هذه المعايير كأساس لقياس مستوى الأداء في المؤسسة، كما أن لهذه الطريقة عدة عيوب حالت دون تطبيقها ومن بينها وضع معيار وإن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق، وكذلك بعد تحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك، كما أن مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة، وأيضا صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية، كما أن المعلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

وسوف نقوم بعرض حساب التكاليف وفق أسس حديثة في الفصل الثالث، حيث نتطرق إلى تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة وفق ما يسمى بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتقييم هذه الأنشطة وفق نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM، كما نتطرق أيضا إلى دراسة نظام التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الموعد بالضبط ونظام أسعار التنازل ونظام إدارة الجودة الشاملة ودورها في تخفيض التكاليف.

الفصل الثالث

الطرق (الأنظمة) الحديثة
لحساب التكاليف

مقدمة الفصل:

لعله أصبح من الواضح مما تقدم أن محاسبة التكاليف ترتبط بالأنشطة الإنتاجية سواء كانت صناعية أو زراعية أو خدمية، هذه الأنشطة في مجملها تستخدم مستلزمات إنتاجية كالمواد والخامات وتقوم بإجراء عمليات تحويلية عليها باستخدام الميزج المناسب من هذه العناصر والعمل والفن الإنتاجي المناسب ومزيج عوامل الإنتاج الأخرى اللازمة حتى يمكن إنتاج السلعة أو الخدمة المرغوبة في الصورة المطلوبة وفي الوقت المناسب.

ولقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية، وزيادة حجم المؤسسات، وتعدد المنتجات لكل منها، إلى تغيرات هائلة في ميزج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية، وتركيبية الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما أدى إلى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي نال اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال الإدارة، ويعود هذا الإهتمام إلى فلسفة النظام الموحد في حد ذاته كمنهجية في قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة وما أضافه من قيم لنظم التكاليف التقليدية، مما يعني أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية، كما أن هناك أنظمة أخرى ساهمت في تخفيض التكاليف كنظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وغيرها من الأنظمة التي تستعمل كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية، والتي بدورها تضمن للمؤسسة الارتقاء إلى تلبية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة التي من سماتها المنافسة الحادة.

وسوف نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث سنخصص المبحث الأول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما المبحث الثاني فسنعرضه لنظام التكلفة المستهدفة، بينما المبحث الثالث فسيخصص لدراسة الأنظمة الحديثة الأخرى المساعدة في تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح.

المبحث الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتجه المؤسسات الحديثة إلى استعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، وسبب هذا التوجه هو وجود المزايا العديدة المتوفرة فيها، ومع تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل الذي جعل المؤسسة تبحث عن الاستغلال الأمثل للمواد المتاحة، وكذلك التنوع في المنتجات داخل السوق واختلاف نوعيات العملاء، والاعتماد على استخدام نظم إنتاجية حديثة بالشكل الذي أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج.

ولقد كان لهذه الآثار والتغيرات التي حدثت في نظم الإنتاج والتصنيع تأثيرا كبيرا على الأساليب المحاسبية المطبقة الخاصة بالقياس وتقييم الأداء في المراكز المختلفة، ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)*.

إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الصناعية يقتضي توفر الشروط التالية¹:

- أن المنافع المتوخاة من استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به.
- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة وواضحة.
- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بالدقة المتناهية.
- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف الناتجة عن النظام التقليدي.
- أنه لا يوجد محرك للتكلفة في كل نشاط من الأنشطة.
- كما يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتخصيص التكاليف عن طريق مجموعة منطقية ومنظمة من الإجراءات هي²:
- تحديد الأنشطة التي تنفذها المؤسسة.
- تحديد تكلفة تنفيذ هذه الأنشطة التطبيقية وعمليات المؤسسة.
- تحديد ما تحتاجه المخرجات من كل نشاط.

سوف نقوم في هذا المبحث بالحديث حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث قسمناه إلى أربعة مطالب، حيث نتطرق في المطلب الأول إلى المفاهيم العامة لهذا النظام، أما المطلب الثاني فسنعرض للفروق

* - ABC: Activity Based Costing.

¹ - أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص112.

² - ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006، ص31.

الجوهرية بين هذا النظام والأنظمة التقليدية، أما المطلب الثالث فسيتم تخصيصه لتصميم هذا النظام، بينما المطلب الرابع فسيخصص لتقييم هذا النظام.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على بعض الأكاديميين من أمثال "روبين كوبر" و"روبرت كابلان"، حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، وفي هذا الوقت تمكن "روبن كوبر" من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، ويقوم مفهوم هذا النظام الحديث على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، كما يحقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي¹.

الفرع الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

التعريف الأول: "إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح"².

التعريف الثاني: "يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها"³.

¹ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2006، ص 70.

² - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 21-22.

³ - زينب محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 394.

التعريف الثالث: "يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك تلك الأنشطة، كما يركز هذا النظام على الأنشطة الهامة فقط والتي يعتمد عليها في التصنيع من أجل تنميتها وتحسينها، والتخلي عن الأنشطة التي لا تعطي قيمة"¹. من خلال هذه التعاريف نحاول أن نستخلص تعريفا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة. كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" موضوعا كبيرا بحيث يناقش مختلف القضايا التالية²:

- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يعطي المفهوم للأنشطة.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يقارن الحجم على أساس الأنشطة.
- التوسع في المؤسسة في مجالات عديدة.
- تشخيص نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC".
- تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ونظام إدارة الجودة الشاملة.

الفرع الثاني: تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

إن أصل نظام التكاليف على أساس الأنشطة يطرح عدة تساؤلات في المقدمة وذلك مع تطور المؤسسات وأساليب الإنتاج، ومن بينها التساؤل عما إذا كانت طريقة التكاليف الكلية لا تفني بالغرض المناسب، إذ تعتبر أنه لا يوجد أحسن وسيلة في إدارة الأعمال وتسيير المؤسسة³. في الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينيات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال "Bekett 1951 & Shubik 1963"، وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لمؤسسة "General Electric" في سنة 1963، والتي بحثت

¹ - Ayse Pinar GURSES, An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions, Thesis submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science in Industrial and Systems Engineering, Blacksburg, Virginia, June 1999, P 8.

² - Jan Emblemesvrg, Life-cycle Costing, John Wiley & sons Canada, 2003, P100.

³ - Patrick BOISSELIER, Contrôle de Gestion, édition Vuibert, Paris, 2001, P 193.

فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة إذ اقترح كل من "Kaplan robert et Robin" "Kooper" ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف، وبهذا نجد أن هذه الدراسة انصبحت على تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأنشطة.

وفي سنة 1986 أعلن "المجمع العالمي للبحث في ميدان الكومبيوتر CAM.I" * الذي أنشأ في سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد يسمى بـ "نظام تسيير التكاليف CMS" ** الذي يعتبر حصيلة جهود كبيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين وكذا الجامعيين والباحثين الذين ضمهم هذا المجمع بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية.

وفي سنة 1987 استطاع الباحثان "Kaplan & Kooper" أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، حيث أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة ABC، هذا النظام الذي تطور بالموازاة مع متطلبات السوق، كان في البداية يمثل نموذجا أحادي البعد، بمعنى أنه كان نظاما موجهها لحساب سعر التكلفة بأكثر دقة فحسب، لكنه سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات، ونظرا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية، ولاسيما في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء وبدأ يشيع استخدامه في المؤسسات الصناعية الكبرى في أمريكا وأوروبا¹.

الفرع الثالث: مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

يرتكز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي كالاتي:

1. المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة (خاصية) غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق.
2. عمليات تقييم المنتجات مسبقا بما فيها (التمويل، التصميم، التطوير)، وبعد ذلك (التوزيع، المراقبة، خدمات ما بعد البيع) تمثل أهمية متزايدة، وتؤدي إلى تخفيض التكاليف.

* - CAM.I: The Computer Aided Manufacturing- International.

** - CMS: Cost Management System.

¹ - سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004/ 2005، صص 66-67.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

3. حساب التكاليف يعتمد على مبدئين أساسيين، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات¹.

4. إن حساب تكلفة كل منتج على حدة أصبح غير ذي جدوى.

5. اشتداد المنافسة على المؤسسة ألزمها حساب المردودية على مستويات أخرى وهي:

أ- حسب العملاء (البيع بالتجزئة، هل يحقق مردودية مثل لو تم البيع بالجملة).

ب- حسب الحصص (بيع الحصص بكميات قليلة هل يحقق مردودية كما لو بعنا بكميات مرتفعة).

ج- حسب قنوات التوزيع (البيع بالإرسال هل يحقق مردودية كما لو نبيع في مخازننا الخاصة).

د- حسب المناطق الجغرافية (البيع بالخارج هل يحقق لنا مردودية كما لو بعنا بالوطن)².

الفرع الرابع: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

2. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.

3. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

4. يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم

معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.

5. يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة

للمنتوج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.

6. تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة³.

7. تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف، مع اتجاه واقعي للاستهلاك، إذ يتعلق الأمر بتعريف كلمة

تدفق الموارد من خلال مختلف الأنشطة و المنتجات في المؤسسة وذلك بالطريقة الأقرب من الواقع⁴.

8. إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج.

9. الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية من وجهة نظر إدارة الأداء الداخلي⁵.

¹ - Alain BOUTAT et Jean Marc CAPRARO, Op-Cit, P 213.

² - François POTTIER, Analyse des couts, Économica, Paris, 2005, P87

³ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص164.

⁴ - Emmanuelle Cargnello CHARLES et autre, Comptabilité de gestion, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P38.

⁵ - Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, Op-Cit, P P 213-214.

الفرع الخامس: خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" بالخصائص التالية¹:

- 1- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.
- 2- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصا تكلفة وحدة العامل المسبب، فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص).
- 3- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات - للموارد الاقتصادية كما ونوعاً - والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.
- 4- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
- 5- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الإختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتهما ويخفض كلفتهم.

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 165-166.

الفرع السادس: العوامل التي أدت إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

أدت العديد من المبررات إلى اللجوء إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واسع على مستوى المؤسسات يمكن إيجازها على النحو التالي¹:

1. الضغط الكبير للمنافسة والذي تولد منه تقلص أو انخفاض الهامش.
2. زيادة تعقد بيئة الأعمال والتي نتج عنها تنوع كبير من المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن.
3. التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي والحالي للبيئة الصناعية.
4. السرعة الكبيرة والمتميزة للتغيرات التكنولوجية، والتي أسهمت في اختصار دور حياة المنتج.
5. تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف التي تتبع العديد من الأنشطة.
6. حجم وحدة العمل، حيث أدى كبر وحدة العمل إلى زيادة تبني التكلفة على أساس النشاط، مما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات حول إدارة الأنشطة من أجل التخطيط والرقابة والتنسيق وموارد ضخمة متاحة لتطبيق إدارة الأنشطة.
7. فائدة معلومات التكلفة في اتخاذ القرار في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"
8. تغير البيئة الاقتصادية التي أثرت على العلاقة بين العرض والطلب (علاقة غير مستمرة)، وسرعة رد الفعل، والمرونة، والتكيف، والمنافسة الشرسية بين المؤسسات، والجودة الفائقة، والبحث عن ميزة تنافسية دائمة، والخضوع لتذبذبات السوق التي في الغالب غير مستقرة، أو غير منتظمة، وتخفيض الآجال والبحث الدائم عن الجودة الشاملة وتعدد كفاءات المستخدمين وتخفيض المخزونات والتنويع في المنتجات، كل هذه العوامل أدت إلى:

أ- تطور هيكل المؤسسات.

ب- تطور أساليب الإنتاج.

الفرع السابع: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

إن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات، وتحديدتها بأكثر دقة، لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي²:

¹ - اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2007/2008، صص 46-48.

² - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 24.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

1. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
 2. قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
 3. يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.
 4. يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.
- ولقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير، التصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات، خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات، وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة وهذا لأنها¹:
- أ- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.
 - ب- تمنح جودة أكبر فيما يخص النمذجة، على اعتبار أن النموذج المحاسبي وفقها، محدد بصفة أدق، هذا يعني أن عدد المتغيرات المفسرة للاستهلاك ترتفع، العلاقات الداخلية تؤخذ بعين الاعتبار بصفة أكبر، وبالتالي فإن مخاطر الدعم بين المنتجات تقل.
 - ج- في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن النظام يمكن أن يوفر تخطيطا جيدا ومفصلا لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل، وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.
 - د- على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتجا معينا، فانطلاقا من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية.

¹ - مرابطي نوال، مرجع سابق، ص 140-141.

هـ- تسمح أيضا بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، باستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفة أي مسار تهم بضرورة الاستقلالية الداخلية، التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة، حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة.

المطلب الثاني: الفروق الجوهرية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية لحساب

التكاليف

قبل التطرق إلى الفروق الجوهرية بين نظام التكاليف على الأنشطة والأنظمة التقليدية، فإننا سنتطرق إلى أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية.

الفرع الأول: أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية

ترجع أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية إلى عاملين أساسيين هما¹:

1. **العمليات وهيكل التكلفة:** تم ملاحظة التطور السريع في الإنتاج باستخدام الآلات والمعدات ذات التقنية العالية، والإنسان الآلي، وأجهزة الحاسوب... الخ، حيث أصبحت العمليات الإنتاجية أكثر استخداما لرأس المال وتغيير في هيكل التكلفة، حيث أن في كثير من الصناعات أصبحت التكلفة المباشرة تشكل نسبة قليلة من إجمالي التكلفة للمنتج عما هي عليه من التكاليف غير المباشرة.

وفي نفس الوقت يجب الحصول على معلومات دقيقة وهذا ما لا يوفره الأسلوب التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وهذا ما أدى بالبحث عن أسلوب يحقق الدقة في المعلومات التكاليفية.

2. **التعقيدات مقابل الحجم:** السمة المميزة لبيئة الأعمال والصناعة هي التعقيد في العمليات، لذا فإن استخدام الحجم كأساس لحساب معدل التحميل يكون مضللا، فإذا ما قمنا بتحليل معدلات التحميل التي ذكرناها في الأسلوب التقليدي لوجدناها كلها تعتمد على حجم المخرجات مثل هذه المعدلات التي تعكس بشكل مباشر الحجم، تكلفة الوحدة، ساعة عمل آلة، ساعة عمل مباشر، كل هذه ضمن مفهوم الحجم.

والبعد الآخر من المعدلات تعتمد على نسبة التكلفة المباشرة والتي تعكس أيضا بشكل غير مباشر مفهوم الحجم، فمثلا تكلفة العمل المباشر تزداد أو تنخفض مقارنة بالحجم.

كما أن الكثير من التكاليف غير المباشرة لها علاقة بالحجم فمثلا: تكاليف استخدام المواد، تكاليف الفحص... الخ. ولعل المعلومات تعكس صورة واضحة إلى عدم إمكانية الأسلوب التقليدي المعتمد على أساس الحجم، وهذا ما أدى بالتوجه نحو نظام الأنشطة الذي له القدرة على تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة.

¹ - عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 110-111.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

ونتيجة للانتقادات السابقة فقد أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات، ومن ثم ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره يمثل تطورا ملموسا على طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات¹.

الفرع الثاني: دراسة مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

من خلال دراستنا للنظم التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكننا أن نقوم بعملية مقارنة بينهما كما يلي:

الجدول رقم 11: مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

الأنظمة التقليدية	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس.
يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط.
استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة.	تعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.
قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف).	تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال).

¹ - زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 394.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.	في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.	تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.
يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.	يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 166-167.

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على الأنشطة ويعطي لنا معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم، ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسببات التكلفة والتي بدورها لا تستند إلى متغيرات مالية، بل تعتمد على متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج، عدد مرات (الفحص، إعداد الفواتير، الاستلام....)، ويتم تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة الضرورية التي قامت ببنائه.

أما الأنظمة التقليدية فتركز على المنتجات، وتقسم التكاليف غير المباشرة على أساس الوظائف (الشراء، الإنتاج، التوزيع)، ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة القياس التي تم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر (أجور العمال، عدد ساعات عمل الآلة، ساعات يد عاملة)، أو تكلفة المواد المباشرة (نسبة من تكلفة الشراء للمواد، كلغ مادة مستعملة)، ويتم تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.

المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

عند تصميم نظام التكاليف يجب أن تتوفر الطاقة والإمكانات حتى يتمكن من أداء أدواره مع مختلف الإدارات بأيسر الأساليب وأقل تكلفة.

ويختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مؤسسة لأخرى تبعا لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة، وعادة ما يتوقف تصميم النظام على ثلاثة عوامل يجب الإلمام بها وهي:

- حجم المؤسسة والتنظيم الإداري لها.
- أعباء إدارة التكاليف ونوع البيانات المطلوبة في المؤسسة.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

- طبيعة العمليات الصناعية (طبيعة عمليات الإنتاج) ونوع المنتجات¹.
- تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:
- تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات وتكلفة هذه الأنشطة ومراكزها.
- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.
- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.
- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات)².
- الفرع الأول: تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها

1. تعريف الأنشطة:

التعريف الأول: "يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بمهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة"³.

التعريف الثاني: "النشاط هو مجموعة من المهام الأساسية التي تستعمل عدد من الموارد، الوقت، عمل الآلات، معلومات تسمح بالحصول على نتيجة معينة، (فاتورة، طلبية مرسله أو كسب زبون داخلي أو خارجي)، ومن الأمثلة على الأنشطة: الحصول على طلبية، إرسال طلبية، استلام سلعة، إعداد فاتورة، إعداد لوحة قيادة، إنجاز خدم (تقديم خدمة)، استقبال زبون في الشباك، تحضير ملف عرض الزبون"⁴.

التعريف الثالث: "يمثل النشاط بالمعنى الواسع أي شيء يحدث في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في صناعة المنتج أو استخدام العمل لتقديم الخدمة، وفي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر وحدة النشاط التي يتكرر في كل مرة يتم فيها الإنتاج، وهناك نشاطات أخرى تتم لتمكين عملية الإنتاج في شكله النهائي، ولكنها لا تعتبر أساسية في عملية الإنتاج، وتسمى أنشطة الحفاظ على المنتج مثل تصميم المنتج واختبار تسويق المنتج"⁵.

¹ - محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 51.

² - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 25.

³ - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 190.

⁴ - Xavier Bouin FRANÇOIS & Xavier SIMON, Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion, DUNOD, Paris, 2002, P124.

⁵ - عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2003، ص 256.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

إن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يوميا، إذ يعد الدعم الطبعية لتسيير أداؤها، كما أن للنشاط أبعاد نصب اهتمامنا حولها وهي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم، وإن تحديد الأنشطة يسمح بـ:

- تحسين تحديد سعر التكلفة.
 - تسهيل الاختيار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله للغير.
 - تسهيل تنفيذ الاستراتيجية.
 - تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة.
 - تسهيل تحقيق تسيير الجودة الشاملة.
 - إدماج مقاييس للأداء المالي والتشغيلي.
 - تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.
 - من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن الأنشطة تتميز بالخصائص التالية:
 - يتكون النشاط من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف والأداء) بطريقة صحيحة ومتناسقة.
 - يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية منفردة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.
 - تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية، ومعلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة¹.
- والجدول التالي يبين لنا بعض محتويات الأنشطة:

الجدول رقم 12: محتويات بعض الأنشطة

طبيعة النشاط	المحتوى
إدارة الإنتاج	تخطيط الأعمال التجارية، تحميل الحسابات، مراقبة الورشات ومراقبة الإنتاج
تدفق المواد اللوجيستية	نشاط التخزين، التوزيع، المناولة و التعبئة
تطوير وصيانة المنتجات	تعريف الأنشطة، تصميم و تطوير و إنتاج المنتج وصيانة الوصف التقني
تطوير وصيانة العملية الصناعية	التخطيط و التصنيع
إدارة الجودة	تنفيذ أنشطة وإجراءات الرصد ونظم مراقبة الجودة

Source : Gérard MELYON & Philippe RAIMBOURG, comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, P 263.

¹ - سعاد معاليم، مرجع سابق، ص ص72-73.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

يبين لنا هذا الجدول طبيعة بعض الأنشطة ومحتوى كل نشاط، فمثلا نشاط الإنتاج وتدفق المواد يخص مختلف الأنشطة المتعلقة بالإنتاج كنشاط تصميم المنتجات، نشاط الفحص، نشاط التعبئة، نشاط الشحن، نشاط التخزين، نشاط مراقبة الورشات، والتي تستند إلى مسببات مثل كمية الإنتاج، الأوامر الهندسية، عدد مرات الفحص، عدد مرات التعبئة، عدد مرات الشحن، عدد مرات التخزين، عدد مرات المراقبة، ونجد أيضا نشاط التطوير ونشاط صيانة المنتجات ونشاط صيانة العملية الصناعية ونشاط إدارة الجودة، والتي تستند إلى مسببات مثل عدد مرات الفحص التقني، عدد عمال الأمن الصناعي، عدد عمال الصيانة، عدد مرات الفحص ومراقبة الجودة.

2. قياس تكلفة كل نشاط: بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة¹. وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط².

3. تحديد مراكز النشاط: يرتبط مفهوم مركز التحليل بفكرة تجزئة (تفتيت) المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة المتعددة المكملة لبعضها البعض والتي تسعى في إطار التعامل إلى تحقيق الأهداف المرسومة، ومن وجهة نظر تكاليفية، فإن مركز التحليل هو عبارة عن مركز تجميع فعلي للتكاليف المحققة ضمن نشاط معين³.

كما يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز⁴.

¹ - ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 699.

² - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 28.

³ - أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 256.

⁴ - زينبات محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 397.

إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام). إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلاً: 50 دج، أو أن يتم تجزئتها 30 دج لنشاط التصنيع و20 دج لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل¹.

الفرع الثاني: مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

حسب (على أساس) النشاط يقوم مديرو العمليات وحللو التكلفة بتحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة وإجمالي التكلفة لكل نشاط على مستوى الإنتاج أو مستوى دقة الإنتاج، والأسلوب الأساسي لتقييم مسبب التكلفة، ويطبق في حالة نظم التكلفة على أساس النشاط، وهذه النظم تشمل عددا كبيرا من مسببات التكلفة، وتركز على العلاقات في المدى الطويل بين مسبب التكلفة والتكلفة، ويركز المدى الطويل على الوسائل التي تكون فيها التكاليف هي المتغيرات، وتعطي علاقة أقوى للسبب والتأثير فيها بين مسبب التكلفة والتكلفة المتعلقة بها، وهكذا سوف يشمل قاعدة البيانات عن تقدير لمعدلات مسببات التكلفة والتي تشمل بيانات تغطي فترة زمنية طويلة، فإذا كانت الفترة الزمنية المستخدمة لقياس السبب ذات تأثير قصير، تكون العلاقة بين المتغيرات في مسبب التكلفة والمتغيرات في التكلفة ضعيفة، وذلك لأنه قد تم أخذ عدة أنواع تكاليف كوحدة واحدة، وبالتالي فهي ثابتة في المدى القصير، بينما يختلف مستوى النشاط².

التعريف الأول: "مسبب التكلفة هو وحدة قياس تسمح بتتبع سلوك تكاليف الأنشطة، فهو الرابط بين تكلفة النشاط واستهلاكه من طرف موضوع التكلفة، كما أنه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط"³.

التعريف الثاني: "ويعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء التكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة، ومن خلال التطبيق العملي توفر مسببات التكلفة جزء من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها، وحتى يتحقق ذلك يجب اختيار مسببات التكلفة، بحيث ينطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص، وأحيانا يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية

¹ -إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 171.

² - ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006، ص 209-210.

³ -إبراهيم فرزيزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2005/2006، ص 66.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، وفي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها (مسببات التكلفة البديلة)، وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة"¹.

الجدول رقم 13: أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج.	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل: التقطيع الصيانة والأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزايا.	ساعات الآلات. ساعات العمل. عدد وحدات المخرجات.	تكاليف القوة المحركة. تكاليف الصيانة. تكاليف العمل. جهات صناعية. الاستهلاك نتيجة الاستخدام العادي للآلات والمعدات. إستهلاك معدات الصيانة.
دفعات الإنتاج (الأوامر).	إعداد أوامر الشراء. إعداد أوامر الإنتاج. تهيئة معدات للعمل. مناولة المواد.	عدد الأوامر المصدرة. عدد مرات استلام المواد. عدد أوامر الإنتاج. كمية المواد المناولة. عدد مرات التوقف. ساعات التوقف.	تكاليف إمساك السجلات. المهمات المستخدمة. تكاليف توقف العمل. تكلفة العمل في مناولة المواد. استهلاك الأدوات المكتبية. معدات مناولة المواد.

¹ - أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 80.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

المنتج.	فحص الجودة. اختبار المنتج. إدارة مخزون الأجزاء. تصميم المنتج. التشغيل الخاص (عمل وآلات).	عدد مرات الفحص. ساعات زمن الفحص. عدد الاختبارات. ساعات زمن الاختبارات. عدد أنواع الأجزاء. ساعات زمن التشغيل ساعات زمن التصميم. عدد أوامر التغيير الهندسي.	تكاليف رقابة الجودة. تكاليف معدات الاختبار. تكاليف إدارة الأجزاء. تكاليف الاحتفاظ بالأجزاء. تكاليف هندسة المنتج. تكاليف التصميم. استهلاك الآلات والمعدات المتخصصة.
التسهيلات.	المصنع بصفة عامة. أشغال المباني. إدارة الأفراد والتدريب.	ساعات عمل الآلات. ساعات العمل. عدد العمال. عدد ساعات التدريب.	مرتبات إدارة المصنع. استهلاك المباني. العوائد والتأمين. تكاليف إدارة الأفراد. تسهيلات الخدمات الطبية.

المصدر: كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 360-361.

من خلال هذا الجدول تم تقسيم مستوى النشاط إلى أربعة مستويات، حيث نجد في المستوى الأول نشاط وحدة المنتج المتعلق بمراكز الأنشطة المرتبطة بالآلات والعمل، وتم استخراج مختلف التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات كساعات الآلات، ساعات يد عاملة، عدد وحدات المخرجات.

ثم نجد في المستوى الثاني نشاط دفعات الإنتاج (الأوامر) المرتبط بمراكز الأنشطة المتعلقة بإعداد الأوامر والتهيئة والمناولة، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات مثل: عدد الأوامر المصدرة، عدد مرات الاستلام، عدد مرات التوقف، كمية المواد المناولة، عدد أوامر الإنتاج، ساعات التوقف.

ثم نجد في المستوى الثالث نشاط المنتج المرتبط بمراكز الأنشطة المتعلقة بفحص الجودة واختبار وتصميم المنتج وإدارة مخزون الأجزاء وعمل الآلات، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات مثل: عدد مرات الفحص، زمن الفحص، عدد الاختبارات، زمن الاختبارات، عدد أنواع الأجزاء، زمن التشغيل، زمن التصميم، عدد أوامر التغيير الهندسي.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

ثم نجد في المستوى الرابع نشاط التسهيلات المتعلقة بمراكز الأنشطة المرتبطة بالمصنع بصفة عامة وأشغال المباني وإدارة الأفراد والتدريب، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات مثل: ساعات عمل الآلات، ساعات العمل، عدد العمال، عدد ساعات التدريب.

الفرع الثالث: تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدّر لأساس التحميل (مسبب التكلفة). حسب المعادلة التالية¹:

$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدّر لأساس التحميل}}$$

الفرع الرابع: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج.

ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة وغير دقيقة².

يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع³.

¹ - ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 700.

² - اليزيد ساحري، مرجع سابق، ص 56.

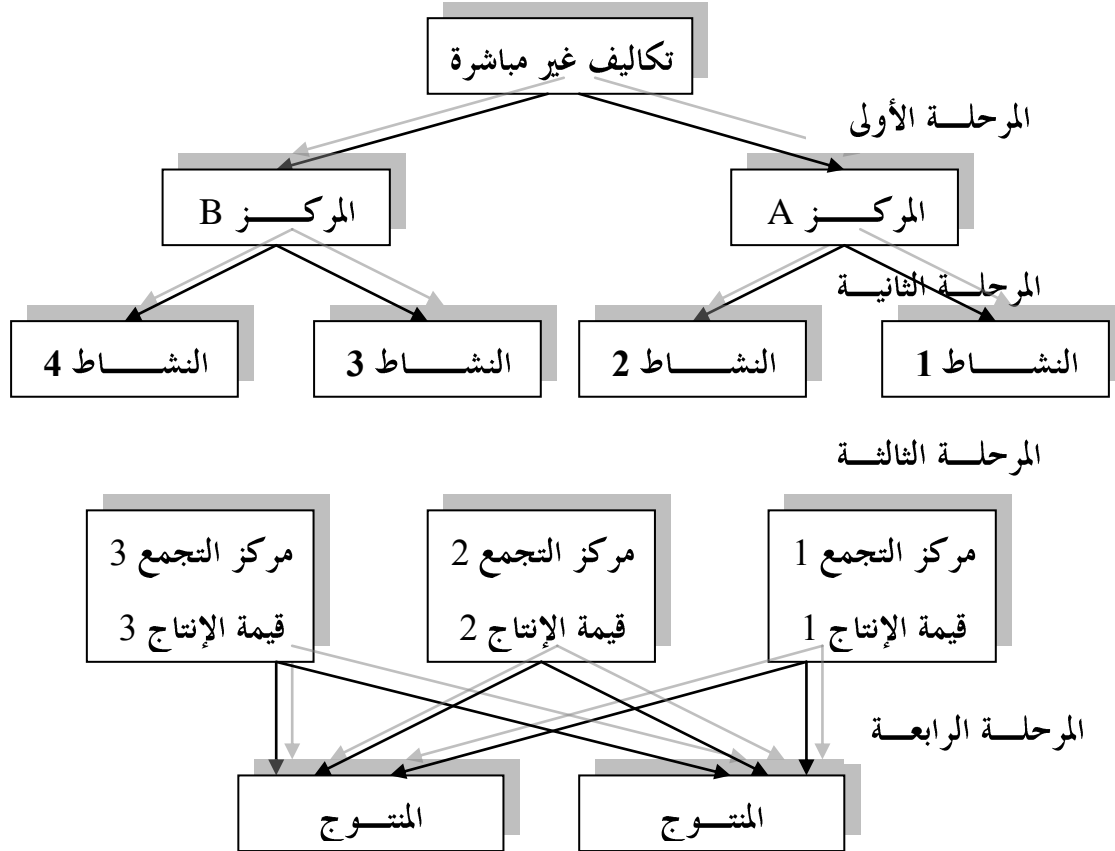
³ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء¹.

يمكننا تلخيص خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الشكلين التاليين:

الشكل رقم 06: المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

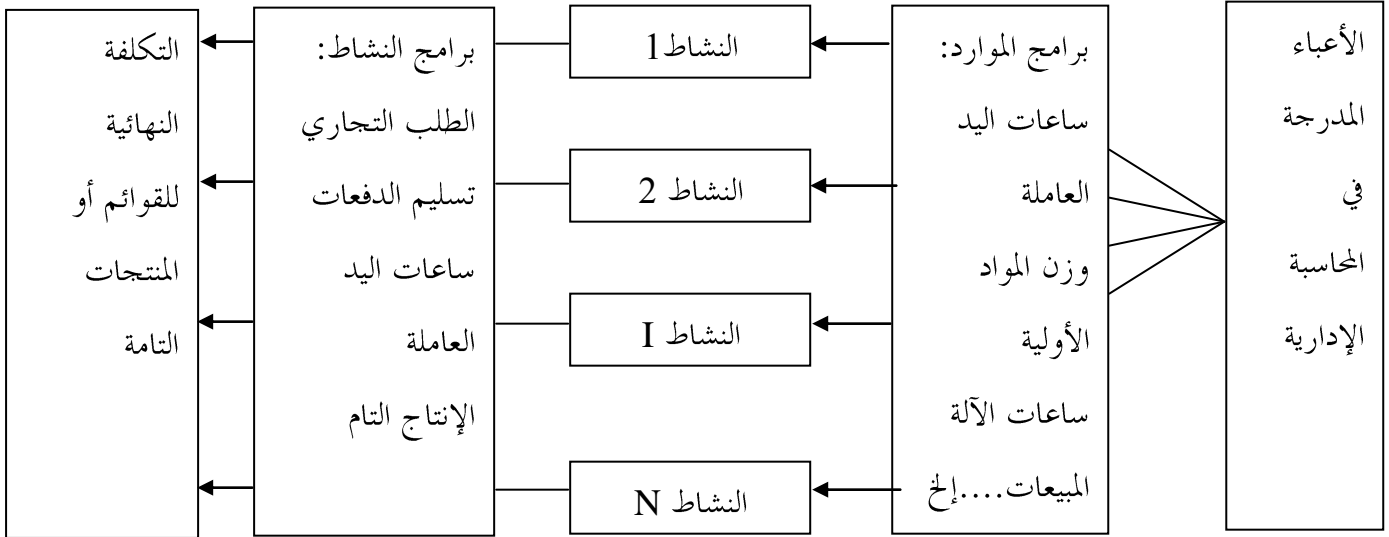


La source : Thierry Cuyaubère et Jacque MULLER, Contrôle de Gestion, groupe revue Fiduciaire, Epreuve n° 7, DECF, Paris, 6^e édition, 2002, P 165.

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الخطوات التي يمر بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أجل تطبيقه، حيث يتم تحديد التكاليف غير المباشرة الخاصة بالأنشطة ومراكز الأنشطة وتحديد التكلفة الخاصة بكل نشاط، ثم يتم تحميل الأنشطة في مراكز التجميع والتي بدورها تضم نشاط أو عدة أنشطة، ثم تحميلها على المنتجات وفق مسيبيات التكلفة لكل نشاط.

¹ - كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 351.

الشكل رقم 07: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"



La source: Emmanuelle Cargnello CHARLES et autres, Comptabilité Analytique de gestion, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P 218.

من خلال هذا الشكل تتضح لنا الخطوات التي يتم من خلالها إعداد نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتي تبدأ بتحديد الأنشطة ومختلف تكاليفها والمراكز المتعلقة بها، وإسقاط هذه التكاليف على المنتجات وفق مسببات كالطلب التجاري، تسليم الدفعات وغيرها، ليتم في الأخير الحصول على تكلفة المنتج.

المطلب الرابع: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

لقد لقي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين وستؤدي الدراسات في هذا المجال إلى العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة، والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمؤسسة، مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها، وتقييم الأداء وترشيد التكاليف¹. ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية².

وعلى الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا

¹ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 42.

² - عصام فهد العريبد، مرجع سابق، ص 208.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

النظام¹، كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعكس العلاقة السببية لتغطية التكاليف غير المباشرة، والمشكلة هو صعوبة تحديد مسببات التكلفة².

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" لا يأتي عن التحليل المحاسبي الذي تقترحه المؤسسة، والذي بدوره يعتبر ثقيلا مثل الطرق التي تقوم على الوحدات المباعة، بل تأتي من المفهوم الذي ينص على أن المؤسسة عبارة عن مسار مستمر مع علاقات الزبائن، الموردين، نهايته هو تقديم أحسن خدمة للزبون³.

الفرع الأول : مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا التالية:

1. التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي⁴.
2. استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة⁵.
3. يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات.
4. يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تحمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.
5. يساهم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه، ولتحقيق هذه الميزة الاستراتيجية لابد من إتباع أربعة أساليب وهي موضحة في الشكل التالي⁶:

¹ - زينات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 408.

² - Laurent RAVIGNON, Activity Based Costing – Activity Based Management, ABC Enterprise et ABC pme, Alphacen, France, 2008, P 03.

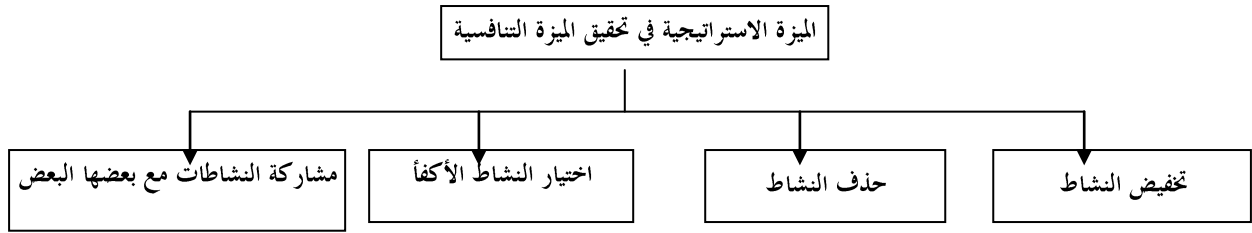
³ - Alan Van BOCKSTAEL, Le Contrôle de Gestion, édition d'Organisation, Paris, 1998, P 207.

⁴ - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 212.

⁵ - عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 122.

⁶ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 181-182.

الشكل رقم 08: أساليب تحقيق الميزة الاستراتيجية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 183.

6. يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية¹.

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه هناك من أشار إلى بعض محددات النظام والمتمثلة في:

1. إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام².

2. إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاستهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك³.

¹ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 43.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 187.

³ - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 213.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

3. إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها¹.
4. لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة².
5. من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد³.
6. للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة⁴.

المبحث الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

تكتسب التكلفة المستهدفة أهمية كبيرة في المؤسسة، شأنها شأن تحديد المنتج، حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب.

يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي تم تحديده من خلال إضافة هامش ربح للتكلفة المحسوبة، على خلاف مدخل التكلفة المستهدفة، وذلك بالانطلاق من سعر المنتج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة، ومن ثم فإن تطوير المنتج تبعا لهذا المدخل يتم في محيط فيه كل من السعر والتكلفة المسموح بها لمركبات المنتج معروفا.

وخلافا للطريقة التقليدية للتسعير على أساس التكلفة، يحاول مدخل التكلفة المستهدفة أن يعالج مسألة التسعير بإدخال سعر المنتج في الصورة قبل أن يتم تصميمه ووضع النماذج الأولية له، وبذلك تحريك التكلفة مبكرا في مرحلة تطوير المنتج، حيث يتم اشتقاق التكلفة المسموح بها للمنتج بعد القيام بدراسة للسوق من أجل معرفة السعر الذي تستعد حصة السوق لدفعه مقابل المنتج المطلوب بالخصائص المحددة، ثم طرح هامش الربح المرغوب والذي حددته الإدارة من هذا السعر المقدر لاشتقاق أعظم تكلفة وحدوية مستهدفة، بعدها يتم مقارنة هذه التكلفة بالتكلفة المتوقعة للمنتج، فإذا كانت هذه الأخيرة أكبر من المستهدفة يكون للمؤسسة عدة خيارات، أولها تخفيض التكاليف وفي هذه الحالة يمكن أن يتغير تصميم المنتج والخيار الآخر هو أن تقبل

¹ - زينات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 408.

² - عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 123.

³ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 44.

⁴ - Michel GERVAIS, Contrôle de Gestion, édition Economica, 5^e édition, Paris, 2007, P134.

المؤسسة هامش ربح أقل من المرغوب فيه، أو التخلي عن هذا المنتج، وإن الهدف من استعمال نظام التكلفة المستهدفة هو تطوير المنتج وتحديد سعر البيع والربح المرغوب، ثم يتم اشتقاق التكاليف المسموح بها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف، ونتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي إلى حذف (استبعاد) التكاليف غير الضرورية دون المساس بجودة المنتج.

وسوف نقوم في هذا المطلب بدراسة مختلف المفاهيم العامة لهذا النظام وذلك من خلال إعطاء المفهوم التطور، المبادئ، الخصائص.

الفرع الأول: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

في حالات معينة قد تتوصل المؤسسة إلى أن القوة السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها بسعر معين، لذلك يتبقى أمامها حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج، وهذه التكلفة يجب أن تكون مرشدا لها أثناء عملية تصميم المنتج، ولمراعاة ذلك تقوم بتصميم الأجزاء والقطع اللازمة للإنتاج، وإذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل إلى التكاليف والجودة التي تجعل من المتاجر في المنتج أمرا مشجعا¹.

التعريف الأول: "التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف"².

التعريف الثاني: "يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية: تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدف - ربح الوحدة المستهدف"³.

من خلال هذين التعريفين نستنتج أن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة جدا وهي أن: التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع - العائد (الأرباح المستهدفة).

¹ - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط4، 2007، ص375.

² - ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص475.

³ - أيمن الشنطي وعامر الأشقر، مرجع سابق، ص335.

الفرع الثاني: أصل نظام التكلفة المستهدفة

نشأت التكلفة المستهدفة في اليابان في سنوات الستينيات وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للمؤسسات اليابانية في سنوات الثمانينيات، كما بذلت مجهودات كبيرة لنقلها إلى المؤسسات الغربية، وقد حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة، ومثل أي ممارسات إدارية وفلسفات أخرى، من غير المفاجئ أن نلاحظ هذه التغيرات في تطبيق التكلفة المستهدفة، وعلى الرغم من مساهمة العديد من المقالات المنشورة في الاستعمال الواسع للتكلفة المستهدفة فإن أغلبها تناولت البحث فقط في جانب معين للتكلفة المستهدفة، كما تسبب بعضها لفهم خاطئ للتكلفة المستهدفة اليابانية، ويمكن أن يكون سبب هذا الفهم الخاطئ هو التعرض المحدود لبعض الكتاب لهذا المدخل في اليابان.

وتؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان حيث استخدمت مؤسسة "TOYOTA" الإدارة بالتكلفة المستهدفة سنة 1963، ثم بدأ هذا المفهوم يظهر في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية في أواخر سنوات الثمانينيات.

ومع ذلك بدأت أفكار مدخل التكلفة المستهدفة في البروز خلال فترة ندرة الموارد بعد الحرب العالمية الثانية، فخلال هذه الفترة أوجد الأمريكيون مفهوم تعظيم خصائص المنتج المرغوبة وتدنية تكاليفه في آن واحد، وعرفت هذه التقنية بهندس القيمة (تحليل القيمة)، والتي استخدمتها فيما بعد المؤسسات اليابانية للصمود أمام المنافسة الشديدة داخل اليابان، وفي سنوات الستينيات تم الجمع بين تحليل القيمة وفكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج. وقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم "Genka Kikaku" في مؤسسة TOYOTA سنة 1963. غير أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978، وقد تم فيما بعد ترجمة المصطلح "Genka Kikaku" إلى "Target costing" وهو المصطلح المستعمل حاليا في كل أنحاء العالم.

وقد قام Rosler سنة 1996 ببحث لمعرفة كيفية اشتقاق مصطلح "Target costing" من اللغة اليابانية، حيث تم الاجتماع السنوي لجمعية التكاليف اليابانية "Japan cost Society" سنة 1995 على وضع الاسم الرسمي "Target cost management" وهو إدارة التكلفة المستهدفة¹.

¹ - راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007، صص 37-38.

الفرع الثالث: تطور التكلفة المستهدفة

ظهرت التكلفة المستهدفة في بداية الستينات عند مؤسسة "TOYOTA" اليابانية، وتطورت في بداية السبعينات في اليابان وقد تم تعميمها تدريجيا وبشكل مختلف من قطاع لآخر، وقد ذكر "Katoy" و "Boer. G"، و "Chow.w" أن التحقيق الذي تم في اليابان سنتي 1991 - 1992 أظهر أن التكلفة المستهدفة أصبحت المعيار الأساسي في اليابان في كل مؤسسات السيارات تقريبا من خلال عشرين سنة، كما أن 80% من مؤسسات قطاعات التجهيز، البناء الإلكتروني، الإلكترونيك، تطبق التكلفة المستهدفة.

نشر أول مرجع حول إدارة التكلفة المستهدفة سنة 1977 من قبل "Tanaka" وبعدها ظهرت العديد من المنشورات حول الموضوع في مطلع التسعينات.

وكان "Hiromoto" أول من كتب حول التقنية بالانجليزية سنة 1988، تبعه بعد ذلك "Sakura" سنة 1989، وبعدها صدرت الدراسة المقارنة بين المؤسسات اليابانية والأوروبية "yoshikaw,t"، "Innes. J" و "Mitchell. F" سنة 1989.

بعد ذلك وفي سنوات التسعينات ظهر عدد من المقالات التي تعرض تطبيق الطريقة اليابانية بتعمق أكثر وذلك بعرضها بشكل رئيسي لتطبيقات التكلفة المستهدفة في مؤسسات يابانية.

وقد أسست جمعية المحاسبة اليابانية لجنة خاصة بإدارة التكلفة المستهدفة (1992-1994).

وقد قام الجمع الدولي للمؤسسات والمستشارين (CAM-I) بتشكيل فريق عمل أوروبي يهتم بطريقة التكلفة المستهدفة، وكلفت الأستاذ "Horvath" سنة 1993 ببحث بليوغرافي منظم في المجال (باليابانية، الانجليزية، الألمانية، الفرنسية)، وقد انتشرت التكلفة المستهدفة بشكل فعلي في الكتابات الفرنسية بين سنة (1993-1995) بداية من مقالات "Deglaire J- N" و "Dumorest- L" (1993)، "Horvath" (1995)، و "Lorino- P" (1994).

وفي النصف الثاني من سنوات التسعينات كانت التكلفة المستهدفة موضوعا لكتابين يعتبران من بين أهم المراجع لمراقبة التسيير هما: كتاب التكلفة المستهدفة: أقصى مانتهى إليه العلم إلى استراتيجية إدارة التكلفة "Target costing: the next frontier in strategy cost management" لـ " (1996) Bell. J Ansari& والذي يأخذ بعين الاعتبار خبرات وطرق تفكير "CAM. I". وكتاب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة "Target costing and value engineering" لـ "Copper. R &

Slagmulder. B" سنة (1997) اللذان سمحا بالإشارة إلى الطريقة من خلال دراسة سبع حالات يابانية مطبقة للتكلفة المستهدفة جمعها "Cooper"¹.

الفرع الرابع: مبادئ التكلفة المستهدفة

تحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية الإنتاجية، وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمرا صعبا لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسيا لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة، وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات والقرارات الاستثمارية قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج، وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالآتي²:

1. **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.
2. **التركيز على العمل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات، وفي نفس الوقت توجه تحليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.
3. **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.
4. **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة:** ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق المتعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من المؤسسة، الاختبار إلى النهاية. ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.
5. **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.
6. **إدماج سلسلة القيمة:** ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

¹ - راضية عطوي، مرجع سابق، ص 39-41.

² - Laurent RAVIGNON, Op-Cit, P P 12-13.

الفرع الخامس: خصائص التكلفة المستهدفة

إن مدخل التكلفة المستهدفة يمتاز بالكثير من الخصائص أهمها¹:

1. عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولا مقدما.
2. تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
3. أنه يتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج.
4. أن تحليل هندسة القيمة المستخدمة لتخفيض التكلفة يحاول تحقيق تخفيض ملموس في التكلفة من خلال التخلص من الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف إلى القيمة، مع المحافظة على مستوى جودة المنتج وخصائصه الوظيفية التي تطلبها العميل، وبذلك يتم إنتاج منتج جديد بأعلى جودة ممكنة، وبأقل تكلفة ممكنة، وهي عوامل نجاح المؤسسات الصناعية في الوقت الحاضر.
5. أن تحليل هندسة القيمة في مدخل التكلفة المستهدفة يكون على مستوى كل الأنشطة في المؤسسات ككل، وليس على عمليات الإنتاج فقط، بمعنى أن تحليل هندسة القيمة ينطبق على الأنشطة الأخرى أساسا مثل أنشطة الشراء والتخطيط والتصميم، وبذلك يمكن تخفيض التكاليف بدون التأثير على جودة وخصائص المنتجات، وبذلك تنتفع المؤسسة ككل من خلال تخفيض التكلفة في المجالات غير الإنتاجية.
6. وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي، حتى يمكن تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة

ترجع العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة إلى عوامل خاصة بالسوق وأخرى خاصة بالمنتج وعوامل على مستوى المركبات، وستناولها فيما يلي.

1. العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق: يمكن إجمال هذه العوامل في عنصرين أساسيين هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل.

¹ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 107-108.

أ- **كثافة المنافسة:** تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء والمتمثلة في السعر، الجودة والوظيفية والتي لها دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسات، فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقاً ولا يصبح للمؤسسة بديل سوى أن تكون رائدة في التكلفة، الجودة والوظيفية لتفادي إنتاج منتجات خارج مناطق بقائها وبذلك الحفاظ على استمرارها، وهنا تظهر أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة التي تعمل على تحويل الضغط التنافسي الذي توجهه المؤسسة إلى مصممي منتجاتها ومورديها، وبذلك تقليل نسبة الخطأ ورفع احتمال أن تكون المنتجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند إطلاقها.

ب- **طبيعة العميل:** يتأثر استعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتج، وقد أكدت الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لأنها تبحث في اتساع مناطق البقاء، معدل تغير موقعها وسهولة توقعه.

- **درجة وعي العميل:** تحدد درجة وعي العميل مدى قدرة العملاء على اكتشاف الاختلافات بين سعر، جودة ووظيفية المنتجات المنافسة، حيث أن العميل الواعي على معرفة عالية بمعروضات المنتجات المتوفرة ويمكنه اكتشاف الاختلافات الصغيرة بينها وستكون له حرية التبديل بين المصنعين لشراء المنتجات التي تشبع احتياجاته بشكل أفضل، وكنتيجة لذلك فإنه كلما كان العميل أكثر وعياً كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتجات أكثر ضيقاً بذلك تزداد مكاسب التكلفة المستهدفة تطبيق التكلفة المستهدفة.

- **معدل تغير متطلبات العميل:** يعتبر معدل تغير متطلبات العميل أحد العوامل المؤثرة على استعمال التكلفة المستهدفة وذلك لأنه يؤثر على هيكلية منطقة بقاء المنتج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت، وعندما تكون منطقة البقاء سريعة التغير يصبح من الصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند إطلاق المنتج مما يجعل ضمان كون المنتج الجديد داخل منطقة بقائه عند إطلاقه أكثر صعوبة منه عندما يكون تغير المنطقة بطيئاً، وبذلك كلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة، لأنها تعمل على رفع احتمال أن تعكس تصاميم المنتجات الجديدة تفضيلات العملاء عند إطلاقها.

- **مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:** يحدد مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية مقدار الجهود المبذولة في تحاليل العملاء وإن كان من الأفضل تطبيق التكلفة المستهدفة أو لا، فكلما كانت درجة الإدراك مرتفعة كلما أصبح من المفيد الاعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء وبذلك تزداد مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة، أما عندما يكون العملاء على معرفة ضئيلة بمتطلباتهم المستقبلية

المتعلقة بالمنتوج فإن المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة للعملاء تواجه خطر إطلاق منتوجات فاشلة لأنها ستكون خارج مناطق بقائها.

2. العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج: يتمثل العاملان المؤثران على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في استراتيجية المنتج وخصائصه، حيث يساعد هذان العاملان على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها.

أ- استراتيجية المنتج: تعتبر استراتيجية المنتج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار المجهود المبذول في التكلفة المستهدفة، لأنها تحدد عدة أشياء من بينها عدد المنتوجات في المخطط سواء تلك التي تؤدي إلى التمايز الأفقي أو العمودي، تكرار تحديد التصميم ودرجة التجديد، وتعد هذه العوامل مهمة لأنها تساعد على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة.

يؤثر عدد المنتوجات على المكاسب المحققة لأن التكلفة المستهدفة تطبق على مستوى المنتج، لذلك كلما زاد عدد المنتوجات المختلفة التي تعرضها المؤسسة باستثناء الاختلافات الطفيفة كاللون كلما كانت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة كبيرة، إضافة إلى ذلك، تعتبر التكلفة المستهدفة ذات مكاسب خاصة بالنسبة للمؤسسات التي ينبغي عليها تعديل عدد المنتوجات التي تنتجها وبالمثل، يعتبر تكرار تحديد تصميم المنتوجات مهما لأنه يحدد تكرار إطلاق منتوجات جديدة. وكلما ارتفع معدل إدخال منتوجات جديدة للسوق كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة، أما بالنسبة لدرجة التجديد فيقصد بها إن كانت المنتوجات جديدة تماما أم أنها مشابهة لمنتوجات موجودة، فإذا كانت درجة التجديد منخفضة فإن مكاسب التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية على المنتوجات المشابهة التي يمكن الاعتماد عليها، وكلما ارتفعت درجة التجديد كلما قلت المكاسب المحققة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لعدم توفر معلومات تاريخية عن التكلفة يبنى على أساسها التنبؤ بالتكاليف المستقبلية ولا حتى معلومات تاريخية عن العملاء، المنافسين والموردين.

ب- خصائص المنتج: تشمل خصائص المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص أساسية تتمثل في: تعقيد المنتج، ضخامة الاستثمارات التسييقية والمدة اللازمة لتطوير المنتج.

- تعقيد المنتج: يقصد بتعقيد المنتج عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيات اللازمة لإنتاجها، وتحدد درجة تعقيد المنتج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتوجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة. أما فيما يخص المنتوجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلا، فتتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيدا.

– **ضخامة الاستثمارات التسببية:** أما بالنسبة لضخامة الاستثمارات التسببية فيقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتج، إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتجنب المخاطرة، لذلك فإن المؤسسات التي تنتج منتجات ذات استثمارات تسببية مرتفعة تكون لها أصنافا محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتج يجب أن يكون له أعظم احتمال للنجاح.

– **المدة اللازمة لتطوير المنتج:** يقصد بها الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى غاية السماح بإنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتج جديد. وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتج عند إطلاقه، فكلما طالت فترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه وبالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام تكلفة مستهدفة أكثر تعقيدا وذا تفاعل كبير مع وظيفة التسويق.

3. العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات: يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة في التكلفة المستهدفة للمركبات والتي تمثل الأسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المركبات التي يتم الحصول عليها من أطراف خارجية وتتأثر هذه التكلفة المستهدفة للمركبات بالاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تلخصها الخصائص الثلاث التالية: درجة التكامل الأفقي، القوة اتجاه الموردين وطبيعة العلاقات مع الموردين.

أ– **درجة التكامل الأفقي:** المؤسسات المتكاملة أفقيا تشتري نسبة كبيرة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتجاتها من مصادر خارجية، فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين، كلما زادت أهمية تسيير الموردين، وبذلك أهمية التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات وذلك لأن التكلفة المستهدفة يمكن أن تطبق على كل مركبة من المركبات المتحصل عليها من مصادر خارجية لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، كما يمكن تحقيق عوائد كبيرة من خلال التركيز على إبداع الموردين حيث أن هؤلاء لا يملكون فقط نسبة كبيرة من منتجات المؤسسة وإنما هم مسؤولون كذلك على جزء كبير من التصميم.

ب– **القوة اتجاه أغلبية الموردين:** إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المركبات على أغلبية مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة مكاسب كبيرة. أما إذا كانت قوتها ضئيلة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون أقل لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار بيع لمنتجاتهم (إلا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة).

ج- **طبيعة علاقات الموردين:** كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاوناً كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام وعلى مستوى المركبات بشكل خاص أكثر مردودية، إذ أن قدرة أي مؤسستين على جمع إبداءهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما.

د- **الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة:** يمكن أن يبدو أن فكرة التكلفة المستهدفة سهلة الفهم والتطبيق إلا أن ذلك لا يجب أن يؤدي إلى افتراض أن تطبيق الطريقة سيؤدي حتماً إلى النتائج المرغوبة، لأن سر نجاح هذه الطريقة يكمن في تبني فلسفتها أن التكلفة المستهدفة عبارة عن تركيب لعدة تقنيات أساسية في كل المؤسسة. حيث نرى أنها مدعمة كلها بفلسفة التكلفة المستهدفة، وغالباً ما يتم إهمال هذا الجانب في المنشورات الغربية بسبب التركيز الكبير على الجانب التقني للطريقة¹.

المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد له معنى في عالم الأعمال الحديثة، وهذا الآن منطق السوق فرض نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.

وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة.

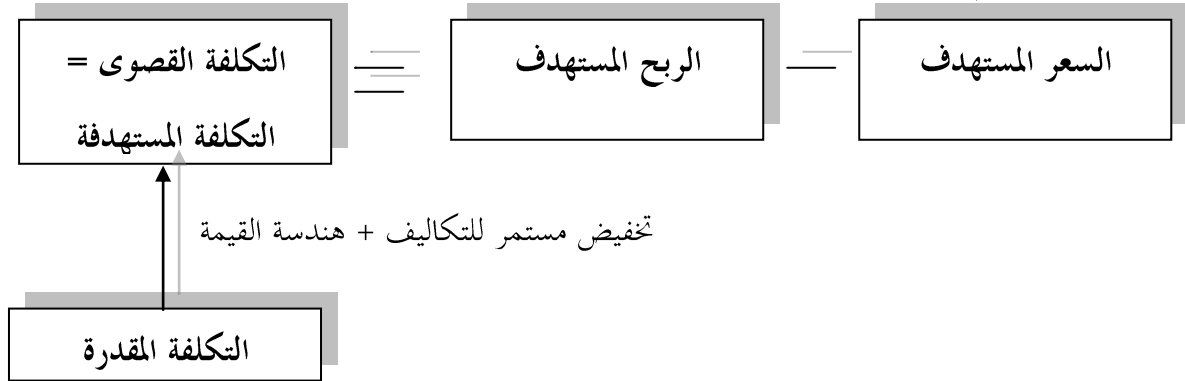
أي: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح.

فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقاً من سعر البيع المستهدف والذي غالباً ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسة، أو يتم تحديده انطلاقاً من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج².

¹ - راضية عطوي، مرجع سابق، ص 50-55.

² - طوابية أحمد، مرجع سابق، ص 146.

الشكل رقم 09: سير عملية التكلفة المستهدفة



La Source: Claude ALAZARD & Sabine SIPARI, contrôle de gestion manuel et applications, 5^e édition, DUNOD, Paris, 2000, P 633.

ومن خلال الشكل نحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة وفقا لما يلي:

1. **تحديد سعر البيع المستهدف:** يعد المنطق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغبتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.
2. **تحديد الربح المستهدف:** يعد الخطوة الثانية بناء على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.
3. **تحديد التكلفة المستهدفة:** للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة¹.
4. **تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة.

¹ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 96.

وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة¹.

المطلب الرابع: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن لأسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف في المقابل، وسنحاول فيما يلي عرض أهمها:

الفرع الأول: مزايا نظام التكلفة المستهدفة

تتحدد وتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها مايلي²:

1. تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
2. تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.
3. يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.
4. كما يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
5. كما أنه وباتجاه التكلفة المستهدفة نحو السوق واعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل، فإنها تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
6. يصبح السعر مسبا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.
7. تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات.

¹ - أيمن الشنطي وآخرون، مرجع سابق، ص 335 .

² - راضية عطوي، مرجع سابق، ص 59-60.

الفرع الثاني: عيوب نظام التكلفة المستهدفة

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضها منها فيما يلي¹:

1. تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
2. عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.
3. يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق، وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.
4. عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيدا أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتج.
5. يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.
6. هناك مشكل آخر أيضا يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تبني عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين، وتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية، فمن غير الممكن أن تتنبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل، أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ بهذه الأخيرة، وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها.

¹ - راضية عطوي، مرجع سابق، ص 60-61.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

7. مشكل آخر وربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقاً، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.

8. مجدت الكثير من المؤلفات النجاح الذي حققته التكلفة المستهدفة، إلا أنه واستناداً لأبحاث يابانية مازال يلاحظ لحد الآن نشوء مشاكل من استعمالها، وهنا يمكن طرح سؤال بسيط هو: لماذا بقي أداء بعض المؤسسات أقل من أداء مؤسسات أخرى تنتمي إلى نفس المجال الصناعي على الرغم من تطبيق كل منها لنظام التكلفة المستهدفة؟

ويمكن أن يفسر ذلك بأن التكلفة المستهدفة لوحدها لا يمكنها توفير الاستراتيجية الطويلة المدى اللازمة لنجاح المؤسسة، فعلى الرغم من أن المؤلفات كانت واضحة في طرحها للأسلوب، إلا أن البلوغ العملي للهدف المقصود يمكن أن يكون بعيداً.

المبحث الثالث: الأنظمة الحديثة الأخرى لتخفيض التكاليف

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى عدة أنظمة ساهمت في تخفيض التكاليف وتعظيم هامش الربح حيث قسمنا هذا المبحث إلى أربعة مطالب، أما المطلب الأول سوف نقوم بتخصيصه لنظام الإدارة على أساس الأنشطة، والمطلب الثاني سوف نقوم بإبراز دور نظام أسعار التحويل (التنازل) فيما بين الأقسام في تحقيق هامش الربح على مستوى المؤسسة الأم وعلى الفروع وعلى مدى تخفيض التكاليف، أما المطلب الثالث سوف نقف عند نظام الإنتاج في الموعد بالضبط ودور هذا النظام في تخفيض تكاليف المخزن، أما المطلب الرابع سوف نتطرق إلى الحديث عن نظام إدارة الجودة الشاملة.

المطلب الأول: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM

يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة بمثابة الإطار الذي يعمل من خلاله نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بحيث يشكلان نظاماً متكاملًا لسير المؤسسة مبنيًا على أسس واحدة، حيث يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الأداة الرئيسية والفعالة لمراقبة التسيير في نظام ABM* من حيث اعتباره مصدراً رئيسياً للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات، وفي نفس الوقت يوفر نظام ABM الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، لذلك يجب مراعاة الانسجام بين هذين النظامين، حيث يتم وضع وتصميم النظامين في مرة واحدة وكل منهما مستقل عن الآخر وهذا كله من أجل تحقيق أقصى حد للأداء الجيد¹.

* - ABM: Activity Based Management

¹ - Philippe DENERRIPON, Création par activités – Activity Based management, expert media, Paris, P53.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

واعتمادا على بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" وتحليل الأنشطة يمكن للإدارة الاستفادة من هذه البيانات في عدة مجالات، فقد أوضح العديد من الخبراء أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" نظام للمؤسسة فرضته الاستراتيجية تخفيض التكاليف مما يحقق لها ميزة تنافسية، وقد بين "Porter" أن تخفيض التكاليف مهم أيضا في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة، كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يهتم بالأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج، فبالجمع والإبلاغ عن الأنشطة المهمة من الممكن فهم إدارة التكلفة بكفاءة، ولذلك ظهر نظام يسمى "نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM" الذي يعتمد بشكل مباشر على معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في اتخاذ القرارات، إلا أن هدفها هو إدارة الأنشطة بدلا من إدارة التكلفة، أي بمعنى إدارة القوى التي تسبب الأنشطة سيتم من خلاله إدارة التكلفة في المدى الطويل¹.

إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة تسمح للمديرين على أساس مولدات التكاليف وتجميع الأنشطة بالتقويم بصفة استراتيجية لآثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج بالنسبة لاستراتيجية المفاضلة وتجزئة السوق².

الفرع الأول: تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة

يعرف نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM على أنه: "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" لإرضاء الزبون وتحسين الربحية". وقد عرفها "Hilton" بنفس الأسلوب، أما "Maher" فقد عرفها بأنها: "تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، فنجد أن ABCM أساسا قائما على تحليل الأنشطة وهي تهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل التكاليف وبالتالي تحسين الربحية"³.

يهدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ليعاد النظر في تنظيم المؤسسة وتحديد النشاطات الاستراتيجية والتنافسية، وبالتالي فهي تركز على إدارة الأنشطة لأغراض تحسين القيمة المستلمة عن طريق العميل والربح المحقق عن طريق المؤسسة التي توفر تلك القيمة، فذلك النظام يعتبر مفيد للمؤسسات في مجال استراتيجية المنتج وتغير المنتج وإدارة التكلفة، ويتضمن نظام الإدارة على أساس الأنشطة تحليل مسبب التكلفة

* - ABCM: Activities Based Costing Management

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص31.

² - درهمون هلال، مرجع سابق، ص 263.

³ - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 31.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

وتحليل النشاط وقياس الأداء، وإن هذا النظام يعد المصدر الرئيسي للمعلومات، وفي ظل استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة فإن كل من الرقابة على التكلفة والقيمة المستلمة عن طريق العميل تمثل اعتبارات هامة¹. وقد كان الهدف من تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في بداية الأمر هو الحصول على تكاليف دقيقة للمنتوجات أو الخدمات، لكن سرعان ما اتضح لمستخدميها أنه من الممكن توسيعها لتصبح أكثر من مجرد طريقة لتحديد تكلفة المنتج، وإنما لتصبح نوعاً من ممارسات إدارة التكلفة، ويستعمل مصطلح الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" أو إدارة التكاليف على أساس الأنشطة "ABCM" للتعبير عن ممارسات إدارة التكلفة لنظام ABC.

إن الفكرة الأساسية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة تقوم على حقيقة مفادها أنه يمكن الوصول إلى النجاح في العمل الذي يقوم به عن طريق الطريقة التي أنجزنا به، أي بواسطة التحكم في قيادة الأنشطة والتحكم في المزج بينهما خلال مسار العملية الإنتاجية². نظام الإدارة على أساس الأنشطة يقترح تقريب أكبر شيء ممكن لمتابعة التكاليف، ومسار الإنتاج من أجل تسهيل التحليل (البحث على العوامل المؤثرة في مستويات الأعباء) والتخصيصات، بحيث تنص مبادئ هذه النظام على:

- تحديد من أجل كل عنصر نفقة لوحدها، ومشاركة مع مركز المسؤولية.
- طبيعة النفقة والنشاط هذه تشكل قاعدة التحليل الأقرب للحقيقة المادية³.

الفرع الثاني: مراحل نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM"

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" ثلاث مراحل، وهي المراحل الثلاثة الأولى من المراحل الأربعة اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC". وتمثل فيما يلي:

1. التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة.
 2. تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة.
 3. تحديد عامل أو مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط.
- وبذلك يمكن للمؤسسات أن تحمل المرحلة الأخيرة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" المتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتوجات وتبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" فقط

¹ - محمد زرواطي، الإتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص 71-72.

² - Philippe LORINO, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les Activités, Ed Pound, Paris, 1991, P41.

³ - Philippe LORINO, Méthodes et pratique de la performance le pilotage par les processus et les compétences, Edition d'organisation, Paris, 3^e édition, 2003, P188.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

لإدارة التكلفة دون تحديد تكلفة المنتج على أساس النشاط، كما يمكنها تصميم نظام على أساس النشاط يجمع ما بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" و التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلا أنه يجب الإشارة إلى أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" يتطلب فقط المراحل الثلاثة الأولى.

كما يركز نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" على إدارة الأعمال على أساس الأنشطة التي تشكل المؤسسة، حيث تقوم على منطق أن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف وبذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل، ويتمثل هدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" في التمكن من إشباع حاجيات العملاء مقابل استهلاك أقل لموارد المؤسسة، وإضافة إلى توفير معلومات عن الأنشطة المنجزة يوفر نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" معلومات عن تكلفة هذه الأنشطة، سبب القيام بها وكيفية إنجازها بشكل أفضل.

قبل ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" لم تكن معظم المؤسسات على علم بتكلفة الأنشطة التي تنجز فيها، وقد مكنت معرفة تكلفة الأنشطة من تركيز الانتباه على تلك الأنشطة المرتفعة التكلفة وإعطائها الأولوية في الدراسة المفصلة للتحقق من إمكانية إلغائها أو أدائها بكفاءة أفضل، وقد وجدت عدة مؤسسات أنه من المفيد تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة بدون قيمة مضافة لتحديد وتمييز القدرة على تخفيض التكلفة¹.

الفرع الثالث: الفرق بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعرف بأنه المنهجية التي تدبر التكلفة والأداء الجيد من الأنشطة والموارد والأشياء من حيث التكلفة على وجه التحديد، يتم تعيين موارد للأنشطة ثم الأنشطة المخصصة لتكلفة الأشياء على أساس استخدامها العلاقات السببية (مسببات التكلفة) من حيث التكلفة لكل نشاط.

أما الإدارة على أساس الأنشطة فيركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين القيمة التي تلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء، حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC².

يختلف هدف النظامان فيما يلي³:

ينسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" الموارد للأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج.
موارد ← أنشطة ← تكلفة المنتج (الهدف).

¹ - راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص 28-29.

² - Arthur ANDERSEN, Activity Based Management, Institute Management Accounting, Montvale, 1998, P 10.

³ - إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 31.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

بينما ينسب نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة.

موارد ← أنشطة ← تقييم الأنشطة (الهدف).

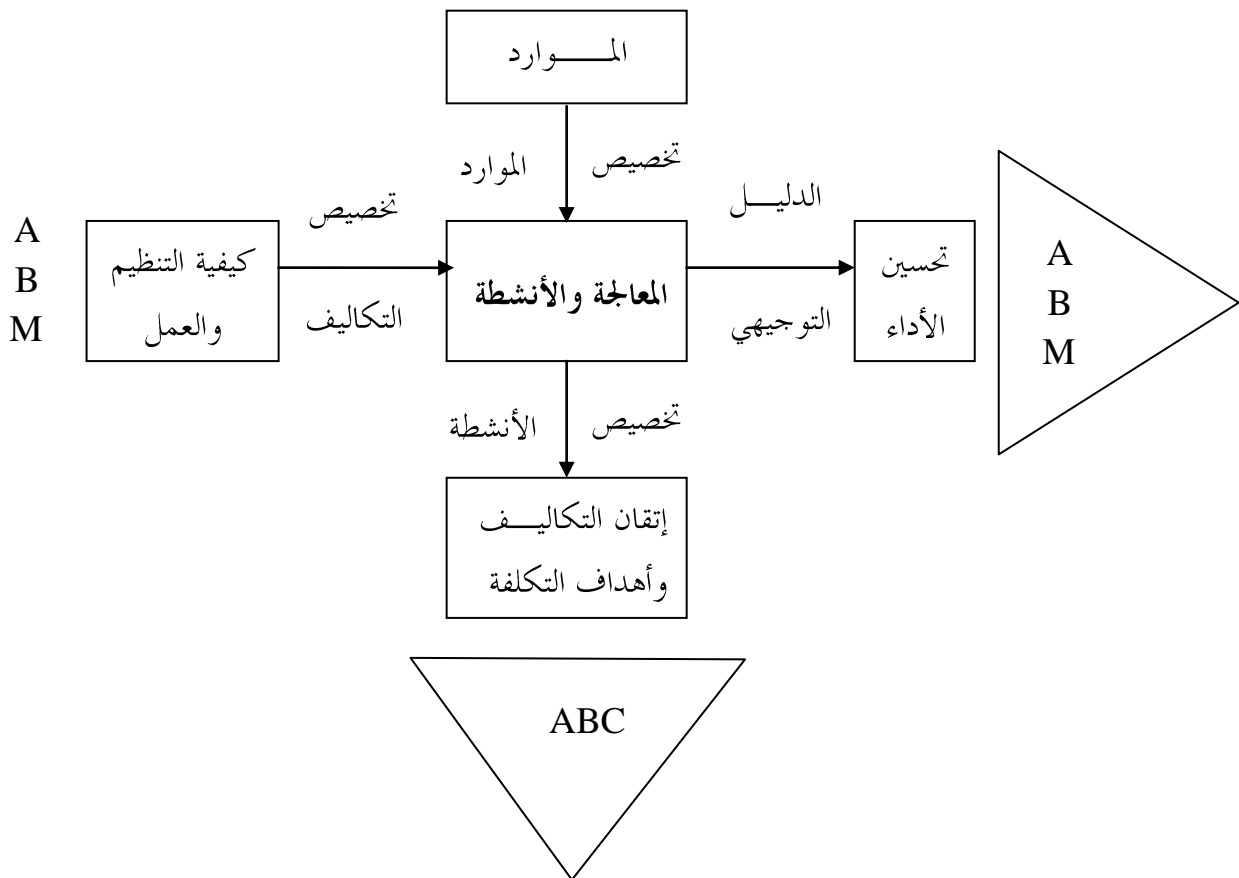
إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم الترابط بين النظامين، وسوف نقوم بتوضيح التداخل بينهما.

الفرع الرابع: العلاقة بين نظامي ABC و ABM.

سوف نقوم بإبراز التداخل بين هذين النظامين من خلال الشكلين التاليين:

الشكل رقم 10: مخطط شامل حول نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس

الأنشطة

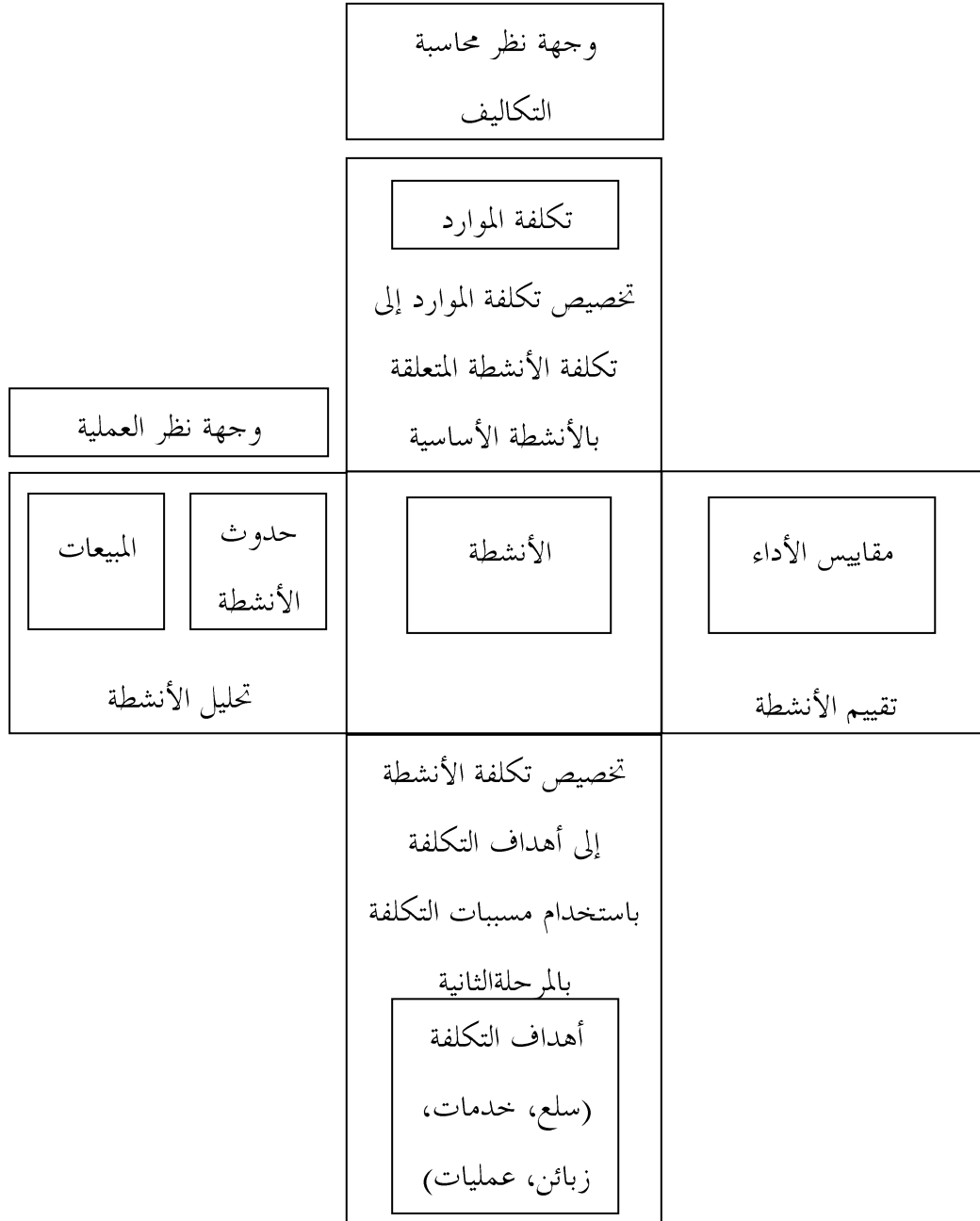


La Source: Laurent RAVIGNON, Activity Based Costing – Activity Based Management, ABC Entreprise et ABC pme, Alphacen, France, 2008, P 16.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

من خلال الشكل نستنتج أن وجه التداخل هو تخصيص الموارد على الأنشطة، أي أنه وفق نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتم تخصيص الموارد على الأنشطة من أجل تحسين الأداء وتقييم الأنشطة، أما في نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تخصيص الموارد على الأنشطة وفق مسببات من أجل تحديد تكلفة المنتج.

الشكل رقم 11: التداخل بين نظامي ABC/ABM.



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 32.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن من وجهة نظر محاسبة التكاليف أو من وجهة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد إلى تكلفة الأنشطة الأساسية، ثم يتم تخصيص هذه الأخيرة على المنتجات باستعمال مسببات التكلفة، أما من وجهة نظر العملية أو من وجهة نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة وذلك من أجل تحليلها وتقييمها، أما وجه التداخل بينهما فإن كل منهما يقوم على تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة، ويعتبر كل نظام منهما مكملًا للآخر.

المطلب الثاني: نظام أسعار التحويل (التنازل)

تمثل مشكلة تسعير الخدمات والمنتجات الوسيطة المحولة بين الأقسام الداخلية للمؤسسة المشكلة الأساسية لعملية تقييم أداء تلك الأقسام خاصة في المؤسسات التي تأخذ بمفهوم اللامركزية والتي غالبا ما تجد مثل هذا التعامل الداخلي في المنتجات والخدمات فيما بين الأقسام بعضها البعض، أي أن بعض أو كل مخرجات أحد الأقسام تعد المادة الخام للمدخلات لقسم أو أقسام أخرى، وهكذا حتى يتم المنتج النهائي ويتم تصريفه خارج المؤسسة ككل، وسوف يتم التساؤل عن القيمة الواجب استخدامها في تسجيل هذا التحويل للمنتجات والخدمات فيما بين الأقسام الداخلية للمؤسسة¹.

وتظهر مشكلة التسعير الداخلي في المؤسسات التي تطبق اللامركزية في اتخاذ القرارات على نطاق واسع حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى قطاعات أو أقسام تسمى مراكز مسؤولية، وتعمل هذه المراكز باستقلالية كافية لإتخاذ قرارات الشراء و البيع الخاصة بعمليات مركز المسؤولية المعين، كما تسمح هذه الإستقلالية بحرية مركز المسؤولية المعين في التعامل بالبيع والشراء مع الأقسام الأخرى داخل المؤسسة أو مع أطراف خارج المؤسسة، وبطبيعة الحال سيحاول كل مركز مسؤولية أن يحقق أفضل نتائج ممكنة لعملياته، حيث سيحاول الشراء بأقل سعر ممكن والبيع بأعلى سعر ممكن سواء كانت هذه العمليات مع الأقسام الأخرى داخل المؤسسة أو مع أطراف (عملاء و موردين) خارج المؤسسة، ومن هنا تظهر مشكلة أسعار التحويل الداخلي في حالة احتياج قسم معين داخل المؤسسة (المشتري) إلى منتجات أو خدمات قسم آخر في نفس المؤسسة (البائع). بما يحقق أفضل عائد للقسمين وللمؤسسة ككل، ومن الواضح في هذه المقدمة أن مناقشة مشاكل التسعير الداخلي تستلزم بالضرورة أن تلقي الضوء أولا على فلسفة اللامركزية في الإدارة، ثم التعرف على نظام محاسبة المسؤولية كخلفية أساسية تساعد على فهم المشاكل المصاحبة لنماذج التسعير الداخلي².

¹ - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سابق، ص151.

² - أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، مرجع سابق، صص127-128.

الفرع الأول: اللامركزية في الإدارة

مع كبر حجم المؤسسة وتباعد نشاطاتها من ناحية جغرافية تقوم الإدارة العليا بتفويض جزء من سلطاتها إلى المستويات الإدارية التابعة لها، وكذلك يقوم المسؤولون بعمل الشيء نفسه حتى تصل السلطة إلى قاعدة الهرم التنظيمي، ومن المبادئ الإدارية المعروفة أن تفويض السلطة لا يترتب عليه تفويض المسؤولية، وبالتالي تشمل مسؤولية المدير نطاق سلطته المباشرة ونطاق سلطة مرؤوسيه، وبدراسة نمط تفويض السلطة يتم التوصل إلى أن إدارة بعض المؤسسات تعمل على تركيز سلطة اتخاذ القرارات الرئيسية بيدها، وهنا نجد أنه على الرغم من قيام الإدارة العليا بتفويض سلطة اتخاذ القرارات التشغيلية لمرؤوسيه، إلا أنها تطلب منهم التقرير إليها عن أغلب الأمور، وهنا توصف المؤسسة بأنها مركزية وعلى الجانب الآخر، نجد أن بعض الإدارات الأخرى تقوم بتوزيع مهام الرقابة واتخاذ القرارات الهامة على عدة جهات في المؤسسة وتوصف هذه المؤسسات بأنها مؤسسات لامركزية¹.

إن عملية تفويض السلطات نتيجة حتمية لكبر حجم المؤسسات والتخصص وصعوبة الإشراف أو الإدارة المباشرة، وكذلك صعوبة تحقيق مركزية القرارات ويدعم اللامركزية، وهذا يعني تقسيم المؤسسة إلى وحدات يسهل إدارتها، حيث يمنح لكل مدير في موقعه الصلاحيات والسلطات ما يلائم مسؤولياته لإدارة نشاطه بكفاءة ويتحمل مسؤولية ما يترتب على قراراته وإدارته من نتائج².

وعليه عندما تمارس الإدارة اللامركزية فإنها عادة ما تحاول تحديد مستوى اللامركزية الذي يمنح للإدارات الدنيا والذي يعظم زيادة منافع تطبيقها على حساب التكاليف، بمعنى أن درجة اللامركزية التي تسمح بها الإدارة تتحدد في ضوء مقارنتها للمنافع المتوقعة من ممارسة اللامركزية مع تكاليفها³.

1. تعريف اللامركزية: تعني اللامركزية في الإدارة: "تقسيم المؤسسة إلى أقسام تمارس نشاطها كوحدات مستقلة ويتمتع كل قسم منها بإدارة لها سلطة اتخاذ القرارات، وتتأثر مراكز اتخاذ القرارات هذه بمجموعة من العوامل مثل: حجم الوحدة الاقتصادية، درجة التخصص والتعقيد في الإنتاج والتوزيع الجغرافي للوحدة الاقتصادية"⁴.

¹ - محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، مرجع سابق، ص 325.

² - يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، مرجع سابق، ص 378.

³ - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2002، ص 373-374.

⁴ - أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2004، ص 406.

2. منافع اللامركزية: تتمثل منافع اللامركزية فيما يلي¹:

أ- إن تحويل المستويات الإدارية الدنيا صلاحية إتخاذ القرارات الخاصة بممارسة أنشطتها، جعل من تلك القرارات أكثر رشداً ذلك لما يتوفر لمديري تلك المستويات الإدارية من معلومات عن واقع نشاط وحداتهم بفعل التماسهم الميداني مع مشاكل العمل ومعوقاته.

ب- إن تحويل صلاحيات اتخاذ القرارات للمستويات الإدارية الدنيا يتيح للإدارة فرصة أكبر للتخطيط الاستراتيجي وذلك لعدم انشغالها في القرارات.

ج- إن الروتينية تمنح للإدارات الدنيا صلاحيات التعامل مع مشكلات العمل ضمن حدود مسؤولياتهم سيزيد من تحفيزهم الوظيفي، ذلك لكونهم سيكونوا أكثر قدرة في التحكم في العوامل المؤثرة على أدائهم.

د- تسمح اللامركزية بتنمية المواهب والإمكانيات الإدارية للإدارات الوسطى، فهي تقدم لهم تدريباً ممتازاً أثناء تأدية العمل المطلوب منهم، فالمدير من واقع مسؤوليته، يتعلم كيفية الأداء الأفضل ويتفادى السلبيات والأخطاء في المستقبل، من جهة، والحد من الفاقد وذلك لارتفاع الكفاءة من جهة ثانية.

هـ- يقدم النظام اللامركزي أساساً أكثر فاعلية وموضوعية لتقييم أداء المديرين وبقية العاملين، خاصة إذا ارتبط بنظام محاسبة المسؤولية بحيث يمكن رقابة ومتابعة الخطط الموضوعية لمراكز المسؤولين المختلفة.

الفرع الثاني: نظام محاسبة المسؤولية

تعمل محاسبة المسؤولية على ترسيم سمات النظام الإداري وربط تقارير الأداء بالأفراد المسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في المؤسسة، وبالتالي تتحقق الحكمة القائلة بأنه "إذا تمت رقابة أداء الأفراد، تتم رقابة التكاليف والإيرادات"، فعند ربط تقارير الأداء بمراكز المسؤولية المختلفة الموجودة في المؤسسة فإنه يمكن الوقوف على مدى إنجاز هذه المراكز لأهدافها وهذا يساعد الإدارة في رقابة التكاليف، وبدون وجود هذه يتم التعامل مع المؤسسة وكأنها وحدة واحدة، وعندها يكون من الصعب معرفة أسباب القوة والضعف في أدائها، وخلاصة القول أن نظام محاسبة المسؤولية يقوم على ربط المصروفات والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها والتأثير عليها².

1. تعريف نظام محاسبة المسؤولية:

التعريف الأول: "تعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وتعرف محاسبة المسؤولية بأنها نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث يتم بموجب هذا

¹ - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 374.

² - محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، مرجع سابق، ص 327.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة أدائه من خلال ما يتحقق من نتائج¹.

التعريف الثاني: "تدور محاسبة المسؤولية حول مبدأ التقرير عن أداء مراكز المسؤولية، لذا يتطلب تطبيق أي نظام لمحاسبة المسؤولية ضرورة تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الوحدات الإدارية والتي تحدد لكل منها سلطاتها ومسؤولياتها، ويطلق على هذه الوحدات الإدارية اسم مراكز المسؤولية، ويحدد لكل مركز من مراكز المسؤولية هدفا يتعين تحقيقه، كما تحدد مقاييس لكفاءة الأداء تتفق مع طبيعة نشاط مركز المسؤولية، ويتضمن نظام محاسبة المسؤولية نظاما للتغذية العكسية بما يكفل للإدارة العليا فرض رقابة فعالة على مراكز المسؤولية"². من خلال هذين التعريفين نستنتج أن محاسبة المسؤولية تهدف إلى رقابة وتقييم أداء العاملين في المؤسسة بمختلف مستوياتهم الإدارية من خلال الربط بين نشوء التكاليف وبين تصرفات العاملين المسببة لهذه التكاليف، وتتم عملية الرقابة من خلال تحديد مراكز التكلفة أو مراكز الإيرادات أو مراكز الربحية أو مراكز الاستثمار كمراكز مسؤولية تسجل فيه كل عناصر التكلفة التي يكون مدير المركز مسؤولا عنها بشكل معياري (الموازنات التخطيطية)، كما يتم الإثبات الفعلي للتكاليف الناشئة في هذا المركز من واقع سجلات نظام المحاسبة المالية، وبالتالي فهو نظام يقدم معلومات تعكس مدى الفعالية والكفاءة الاقتصادية لمراكز المسؤولية في المؤسسة والعمليات وتقويم أداء المراكز المختلفة داخل المؤسسة بهدف دعم جهود التحسين المستمر على مستوى المراكز والأقسام.

2. **الاختيارات المتعلقة بمراكز المسؤولية:** يمكن أن تقيس المؤسسات -مركزية كانت أو لا مركزية- أداء وحداتها التنظيمية الفرعية باستخدام نوع من الأنواع الأربعة لمراكز المسؤولية وهي:

أ- **مراكز التكلفة:** "مركز التكلفة هو عبارة عن وحدة أو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) وذلك عن التكاليف التي تحدث فيها، وهذا يعني أن التكاليف فقط هي التي تدخل في نطاق تحكم ورقابة ومسؤولية مدير مركز التكلفة، أما بالنسبة للإيرادات فلا تدخل في هذه المسألة، ويعتبر مركز التكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعا واستخداما، وذلك لأن كثير من المؤسسات أو دوائر النشاط في المؤسسة يمكن اعتبارها كمراكز تكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية، فجميع دوائر النشاط (مراكز تكلفة) يمكن تحديد تكاليفها وقياسها، في حين أنه كثيرا ما يصعب قياس منافعها وأرباحها"³.

¹ - مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 375.

² - عمرو عباس العتر وآخرون، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 469.

³ - يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، مرجع سابق، ص 361.

ب- **مراكز الربحية:** "مركز الربحية هو وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانب الإيرادات و التكاليف، أي الأرباح، وبهذا فإن هدف مدير مركز الربحية الأساسي هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة والتكاليف المستنفدة"¹.

ج- **مركز الإيراد:** "حيث يتم مساءلة المدير عن الإيرادات فقط"².

د- **مركز الاستثمار:** "وهي القطاعات من المؤسسة التي يستطيع فيها المدير المسؤول أن يراقب ويتحكم في الاستثمارات بالإضافة إلى التكاليف والإيرادات، وبذلك يمكن حساب هامش الربح وصافي الربح والعائد على الاستثمار في هذه المراكز، وكما هو واضح أن مسؤوليات المدير المسؤول في مركز الاستثمار ستكون أكبر من مسؤوليات المديرين في مراكز الربحية ومراكز الإيراد"³.

وتتمتع مراكز الاستثمار بجرية اتخاذ القرارات المختلفة، ومن بينها شراء منتجات أو خدمات أو مراكز أخرى داخل المؤسسة أو خارجها، وكذلك بيع المنتجات أو تقديم الخدمات لمراكز أخرى سواء أكانت داخل المؤسسة أو خارجها"⁴.

3. **تقارير الأداء:** "تمثل تقارير الأداء وسيلة للاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في الهيكل التنظيمي، وتتضمن هذه التقارير وصفا للأداء الفعلي لمركز المسؤولية مقارنة بالأداء المخطط سواء كان الأداء المرغوب أو الأداء الذي يجب أن يكون، ويتضمن أي نظام للتغذية العكسية سلسلة من تقارير الأداء تبدأ بالمستوى الأدنى من التنظيم وتتردد إلى أن تصل المستويات العليا منه"⁵.

4. **الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة:** تكمن أهمية الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في أن نظام محاسبة المسؤولية يراقب ثلاث فرضيات جوهرية وهامة بالنسبة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهي:

أ- الطاقة المتاحة في ظل الموارد المخصصة.

ب- تكلفة ساعة العمل الإنتاجية.

ج- الوقت اللازم لإنجاز نشاط معين.

¹ - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 377.

² - تشارلز هورنجرن، مرجع سابق، ص 1324.

³ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 134.

⁴ - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 284.

⁵ - عمرو عباس العتر وآخرون، مرجع سابق، ص 471.

وعند تأكد الإدارة من حدوث تحول دائم وأكد في هذه الفرضيات، عندئذ يمكن استخدامها في استنتاج وإعادة معايرة معدل محرك تكلفة النشاط، وتشكل عملية التحديث لهذه المعايير أحد المدخل الهامة لتطبيق مفهوم الإدارة (التحسين المستمر) وإحدى فوائد نظام التكامل، كما يزود نظام محاسبة المسؤولية الإدارة بمعلومات ذات قيمة عالية حول الطاقة المستغلة، كما يملك القدرة على تحسس إنحراف الطاقة الفعلية عن الطاقة المخططة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

الفرع الثالث: نظام أسعار التحويل

إن السمات الأساسية لعصر التكنولوجيا ليست التقنية النادرة والمتطورة فقط، وإنما التكامل الإقتصادي لتحقيق وفورات اقتصادية، ناهيك عن متطلبات النظريات الإدارية حول التكامل بين وظائف المؤسسة من التمويل، الإنتاج، الأفراد، التسويق، تحت إشراف إدارة واحدة، لتسهيل عملية الرقابة وتقييم الأداء. وغالبا ما يتم تبادل السلع والخدمات بين الأقسام المختلفة في المؤسسة، ولكن كيف يتم تسعير هذه السلع والخدمات، هل يتم ذلك على أساس أسعار محددة من قبل الإدارة العليا؟ أم على أساس المنفعة المتبادلة بين مراكز التكلفة؟ أو على أساس التكلفة التاريخية؟ أم أسعار السوق؟ أو أي صورة أخرى؟¹

إن تحويل السلع والخدمات من قسم لآخر يؤدي إلى ظهور مشكلة تحديد أسعار هذه التحويلات، وتعرف هذه الأسعار باسم أسعار التحويل، ويعتبر هذا السعر إيرادا للسعر المحول (القسم البائع) وتكاليفها للقسم المحول إليه (القسم المشتري)، ولقد حصل سعر التحويل على اهتمام كبير في المحاسبة الإدارية لأنه قد يؤدي إلى آثار سلبية على المؤسسة، إذ أدى إلى إيجاد روح عدم التعاون والتنافر بين الأقسام، فمثلا إذا شعر القسم المحول إليه بأن أسعار الغير أفضل من سعر التحويل وأن لديه الحرية في اتخاذ قرار شراء البضاعة من الموردين الخارجيين عندها سوف يتجه إلى الغير لشراء احتياجاته، وهنا إذا كان لدى القسم المحول طاقة عاطلة فإن الشراء من الغير سوف يؤدي إلى زيادة الطاقة العاطلة لدى أقسام المؤسسة وهذا ينعكس سلبا على أرباحها².

1. تعريف أسعار التحويل: يمكن تعريف أسعار التحويل كما يلي:

التعريف الأول: "أسعار التحويل عبارة عن القيمة التي يتم على أساسها تحويل أو تبادل المنتجات والخدمات بين الأقسام المختلفة داخل المؤسسة، فهي أسعار داخلية، أو بمعنى آخر هي تلك التي يحملها مركز

¹ - يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، مرجع سابق، ص 378.

² - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 299.

مسؤولية لمركز مسؤولية آخر داخل المؤسسة مقابل المنتجات والخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول¹.

التعريف الثاني: "تعرف أسعار التحويل بأنها عبارة عن القيمة التي بناء عليها يتم تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات مركز المسؤولية، وهي أسعار داخلية تساعد على اختيار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى الأرباح الممكنة على مستوى المؤسسة ككل، فضلا عن كونها توفر المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم أداء الوحدات وفي مجال العدالة بين الأقسام في توزيع الخواطر"².

من خلال هذين التعريفين نستنتج أن سعر التحويل يعبر عن القيمة المخصصة للسلعة أو الخدمة التي يقدمها قسم إلى قسم آخر داخل المؤسسة، ويهدف هذا التسعير إلى إيجاد تنافسية داخل المؤسسة لتحفيز الأقسام والمراكز على زيادة جودة منتجاتها وتصنيفها بأقل تكلفة ممكنة. يقوم هذا النظام على افتراض وجود ما يلي³:

أ- وجود عمليات تحويل بين الأقسام والمراكز داخل المؤسسة، وأن هذه الأقسام أو المراكز الداخلية تعمل كمراكز ربحية أو مراكز استثمار في المؤسسات التي تطبق اللامركزية بدرجة كبيرة.

ب- يكون للقسم المحول منه (البائع) الحق في تحويل مخرجاته إلى قسم آخر داخل المؤسسة أو بيعها إلى العملاء خارج المؤسسة، وفي نفس الوقت يكون للقسم المحول إليه (المشتري) الحق في الحصول على مدخلاته من قسم آخر داخل المؤسسة أو شرائها من موردين خارج المؤسسة.

2. **أهداف أسعار التحويل:** يمكن عرض الأهداف الرئيسية لوضع وتطبيق نظام لأسعار التحويلات فيما يلي⁴:

أ- توجيه مديري الأقسام لاتخاذ القرارات التي تساعد على التوزيع الاقتصادي للموارد، والقرارات المتصلة بالمفاضلة بين البدائل مثل:

- صنع الأجزاء داخليا أو شرائها من الخارج.

- الاستمرار أو التوقف عند نشاط فرعي معين.

ب- محاولة القياس السليم لأرباح القسم للحكم على مدى كفاءة أداء مديري الأقسام، حيث أن السعر الذي يتم به التحويل يؤثر في تقارير الدخل لكل من الأقسام المحولة منها والحول إليها.

¹ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 151.

² - مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 397.

³ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 135-136.

⁴ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 152.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

- ج- استخدام نظام التسعير كأداة رقابة بغرض تقييم أداء الأقسام والمراكز والأنشطة الفرعية، نتيجة تطبيق أوسع لمفهوم محاسبة المسؤولية، إذ يتوفر للأقسام في هذه الحالة مقومات أسلوب اللامركزية وهي:
- تحفيز مديري الأقسام الفرعية نتيجة تقييم أدائهم حسب النتيجة المحققة.
 - تحقيق الاستقلال الذاتي للأقسام ومراكز النشاط نتيجة اتساع مجال التحكم وبالتالي مجال المسؤولية ليشمل كلا من التكاليف والإيرادات.
 - العمل على اتساق الأهداف بحيث يكون هدف تعظيم الربح على مستوى كل مركز ربحية كهدف فرعي متسقا مع هدف تعظيم الربح على مستوى المؤسسة ككل.
3. أهمية أسعار التحويل: عند زيادة حجم المؤسسة وتعدد عملياتها ومنتجاتها وتباعد مواقعها الجغرافية تضطر الإدارة إلى متابعة أنشطة وحداتها الإدارية (أقسامها) المختلفة، وبدون تحديد أسعار التحويل لتحديد تكلفة السلع المحولة من قسم لآخر يحدث هدر في استخدام الموارد الاقتصادية، فبتحديد أسعار التحويل يعرف القسم المحول إليه أن السلع والخدمات التي يستهلكها من إنتاج أقسام أخرى ليست مجانية وأن عليه أن يستغلها بطريقة كفأة، إضافة إلى ذلك تفيد أسعار التحويل في الأمور التالية¹:
- أ- تحفيز الأقسام على حسن استغلال الموارد التي تصل إليها من أقسام أخرى، فعندما يتحمل القسم تكاليف لهذه الموارد، وأن أدائه يقاس بمدى أرباحه فإنه يسعى إلى حسن استغلالها.
- ب- عند تحديد أسعار التحويل بالإتفاق بين رؤساء الأقسام وموافقة الإدارة يزداد مستوى الرضا الوظيفي بين رؤساء الأقسام مقارنة بحالة فرض هذه الأسعار من قبل الإدارة.
- ج- يمكن للإدارة استخدام أسعار التحويل في تنفيذ بعض السياسات الإدارية مثل: إسترجاع رأس المال المستثمر في مناطق لا تتمتع بالاستقرار السياسي أو تجميع الأرباح في المناطق التي تكون فيها معدلات الضرائب منخفضة.
- د- يساعد تحديد أسعار التحويل في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون الموجودة في الأقسام المختلفة في المؤسسة.
- هـ- يمكن استخدام أسعار التحويل كأساس لتحفيز الأقسام نحو تحقيق أهدافها وهذا ينعكس إيجابيا على الهدف الكلي للمؤسسة.

¹ - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 300.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

ولا تقتصر أهمية استخدام الطريقة الملائمة للتسعير الداخلي على التحديد الصحيح لقيمة التحويلات الداخلية من سلع وخدمات وسيطة بين الأقسام الداخلية، بل تفيد هذه الأسعار أيضا في اتخاذ أنواع أخرى من القرارات لا تقل أهمية على التسعير الداخلي وهي¹:

- تقييم أداء مراكز المسؤولية.
- تسعير المنتجات النهائية للمؤسسة.
- التصنيع داخليا أو الشراء من الخارج.
- استمرار أو إلغاء خط الإنتاج المعين.
- إعداد الموازنات الرأسمالية.

4. طرق تحديد أسعار التحويل: هناك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل ويعتمد استخدام أيها منها على ظروف المؤسسة وسياساتها الإدارية، ومن هذه الطرق ما يلي²:

أ- **طريقة سعر السوق**: بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس السعر السائد في السوق للمنتج، بمعنى سعر البيع، ووفقا لهذه الطريقة لإنتاج الوحدات التي تتلقى السلع والخدمات فرصة الاستفادة من التسهيلات التي يقدمها المجهز الخارجي، فيما إذا فرض عليها الاعتماد على منتجات الوحدات الأخرى بنفس سعر البيع في السوق.

ب- **طريقة سعر السوق المعدل**: افترضت طريقة سعر السوق المعدل والتي بموجبها يتم التحويل على أساس سعر السوق مطروحا منه نسبة معينة من مصاريف البيع والتسويق وأحيانا تطرح منه كافة مصاريف البيع والتسويق.

ج- **طريقة التكلفة الفعلية أو التاريخية**: بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة الفعلية المعدة على أساس الطريقة الكلية وليست بالتكلفة المتغيرة.

د- **طريقة التكلفة المعيارية**: بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة المعيارية المحددة مقدما

هـ- **طريقة التكلفة المعدلة**: بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة بعد أن يتم تعديلها بأحد الإجراءين:

- التكلفة + الهامش.
- التكلفة المتغيرة فقط أو الأولية فقط.

¹ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 142.

² - مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 397-398.

و- طريقة السعر التفاوضي أو التساومي: بموجب هذه الطريقة يحدد سعر التحويل على أساس التفاوض الذي يجري بين الوحدات.

ز- طريقة الربح المستهدف: بموجب هذه الطريقة يحدد سعر التحويل على أساس التكلفة مضافا لها نسبة ربح معينة تستهدف لتحقيقها للوحدة المحولة (البائعة).

5- قرار قبول أو عدم قبول التحويل: نميز حالتين هما¹:

أ- إذا كان الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع أصغر من الحد الأقصى الذي يمكن أن يدفعه المشتري، إذن يكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن يحدث تبادل داخلي بين القسمين بسعر تحويل يقع بين الحد الأدنى والحد الأقصى للسعر.

ب- أما إذا كان الحد الأدنى للسعر أكبر من الحد الأقصى للسعر فيكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن لا يحدث تبادل داخلي، ومن الأفضل لكل منهما التعامل مع السوق.

المطلب الثالث: نظام الإنتاج في الموعد بالضبط *JITPS

تعتمد نظم الإنتاج التقليدية على وجود نظام للمخزون السلعي يتكون من المخزون من المواد الأولية، والمخزون من الإنتاج تحت التشغيل، وكذلك المخزون من الإنتاج التام، ويعد هذا المخزون ضروريا وذا أهمية كبيرة بالنسبة لنظم الإنتاج التقليدية، ويرجع ذلك لطبيعة عدم التأكد من انتظام عمليات التموين وعامل الجودة ووقت إعداد الآلات وترتيب المؤسسة، حيث يفرض الترتيب التقليدي للآلات داخل المؤسسة على أساس الوظائف ضرورة احتفاظ المؤسسة بكميات كبيرة من المخزون السلعي وتحويلها من قسم إلى قسم آخر للإنتاج، وهذا ما يترتب عليه زيادة التكاليف وتلف جزء من هذه السلع المخزونة.

الفرع الأول: نشأة ومفهوم نظام الإنتاج في الموعد بالضبط

وفي محاولة للقضاء على مشكلات نظم الإنتاج التقليدية فقد قدم الفكر الياباني الحديث نظاما جديدا أطلقوا عليه "نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS" حيث قام "تايجي أو هينو Tauchi Ohno" والذي يعمل نائبا لمؤسسة تويوتا اليابانية (Company TOYOTA Motor) بتطوير هذا النظام والتوصل إلى مفهوم حديث له تم تطبيقه فيها عام 1970، كما اتجهت أيضا بعض المؤسسات الأمريكية إلى تطبيقه مع بداية عام 1980 في صناعة الإلكترونيات والسيارات، ويطلق على هذا النظام نظام الإنتاج اللحظي أو نظام الإنتاج الحيني، أو الإنتاج في الموعد بالضبط.

¹ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 144-145.

* JITPS: Just In Time Production System

ويحتوي هذا النظام على عدة مفاهيم منها فلسفة المصنع في إزالة الهدر في عمليات الإنتاج، أو حالة الإنتاج بالطلب، أو تخفيض حجم المخزون السلعي إلى أقل قدر، أو حالة الإنتاج حسب الحاجة وفي الوقت المحدد، أو التخلص من المخزون السلعي بكافة صوره وأشكاله ويطلق عليه "نظام المخزون الصفري" أو "نظام الإنتاج بدون مخزون"¹.

الفرع الثاني: العناصر الرئيسية في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط

يتطلب التطبيق الناجح لنظام الإنتاج في الموعد بالضبط وجود أو توافر ستة عناصر أساسية وهي²:

1. يجب أن تعتمد المؤسسة على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلزام هؤلاء الموردين بعقود طويلة الأجل.
 2. يجب أن يكون الموردين الذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة.
 3. يجب أن تطبق المؤسسة برنامج الجودة الشاملة على الموارد الخام وعلى الأجزاء النصف مصنعة وبالتالي على المنتجات التامة، لأن هذا النظام لا يوجد به عيوب وهذا ركن أساسي لنجاحه.
 4. يجب أن يتصف العمال في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب.
 5. يجب التركيز على أنشطة الإنتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها.
 6. يتصف نظام الإنتاج في الموعد بالضبط باتصال واستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العمليات الإنتاجية المستمرة، مثل عمليات تصنيع الكيماويات، على كل عمليات التصنيع الخاصة بالمنتجات الأخرى، يترتب على هذا الهدف تخفيض وقت التصنيع والتخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون وزيادة الإنتاجية والجودة.
- يقصد بوقت التصنيع الفترة الزمنية اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع، ويمكن التعبير عن وقت تصنيع منتج معين كالآتي:

وقت التصنيع = وقت التشغيل + وقت الفحص + وقت المناولة + وقت الانتظار.

ويلاحظ أن الوقت الوحيد الذي يضيف إلى قيمة المنتج هو وقت التشغيل فقط، في حين تعتبر أوقات الفحص والمناولة والانتظار من الأوقات التي لا تضيف إلى قيمة المنتج، أي التي لا تؤثر على نظرية أو تقييم العملاء للمنتج المعين، فمثلاً: عند الرغبة في شراء جهاز تلفزيون، يتم المفاضلة بين الماركات على أساس الأداء

¹ - أحمد محمد غنيم، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط 1، 2006، ص ص 313-315.

² - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص 200-203.

والجودة والسعر، ولا يهتم العميل على الإطلاق بالتكلفة التي تحملها المصنع في سبيل الفحص والمناولة والانتظار، وبذلك يؤدي التخلص من هذه الأنشطة غير الضرورية إلى تخفيض كبير في تكاليف الإنتاج، دون التأثير على نظرة وتقييم العملاء لهذا الإنتاج.

الفرع الثالث: مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط

إن مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط ملخصة كالآتي¹:

1. تكشف سرعة التغذية العكسية المرتدة للمعلومات.
2. تسمح بتشخيص وتحديد المشكلات والوقوف على أسبابها الحقيقية واختيار أفضل الحلول.
3. فتمكن من مراقبة وخفض العيوب مما يمكن من تحسين التسليم وخفض الدفعة المنتجة.
4. هنا تتحقق الرقابة التامة على التكاليف والفاقد وجودة الإنتاج وضمان الإنتاج في الموعد بالضبط، مما يؤدي إلى معدلات أكثر نسيبا وانخفاض المخزون الاحتياطي وعدد العاملين.
5. ينشأ عن ذلك فاقد أقل على المواد، خفض ساعات إعادة التشغيل ومخزون أقل أيضا، انخفاض التكاليف غير المباشرة لكل من:

أ- فاقد المخزون المعطل.

ب- المساحات والفراغات المخصصة للتخزين.

ج- العمليات الحسابية والإدارية للمخزون.

د- الرقابة على المخزون.

6. فتكون المحصلة النهائية هي: إنتاجية أعلى متمثلة في: مواد، عمل، مدخلات غير مباشرة أقل لنفس المخرجات أو مخرجات أكبر، ثم مخزون أقل، تنبؤات أكثر دقة، سرعة الإستجابة والتكيف مع التغيرات السوقية وأنشطة إدارية أقل.

الفرع الرابع: أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط

تتضح أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط من المزايا والفوائد العديدة التي يحققها إذا ما تم استخدامه في المؤسسات المعاصرة، ويمكن توضيح أهم هذه الفوائد فيما يلي²:

1. الإنتاج:

أ- زيادة المرونة في تغيير تشكيلة المنتجات.

¹ - السعيد فرحات، مرجع سابق، ص ص 452-453.

² - أحمد محمد غنيم، مرجع سابق، ص ص 316-318.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

- ب- التقارب بين مواقع مراكز الإنتاج، الأمر الذي ييسر عمليات الاتصال بين العمال، مما يساعد على سهولة تغيير وظائفهم إذا اقتضت الضرورة ذلك، كما يساعد أيضا على إشراكهم في حل مشكلات الإنتاج.
- ج- انسياب الإنتاج مع حدوث أقل عدد ممكن من الأعطال والتوقفات.
- د- زيادة الجودة في جميع مراحل الإنتاج المختلفة.
- هـ- سهولة مراقبة عمليات الإنتاج.

2. الإمكانيات المادية:

- أ- تقليل المساحات المطلوبة عند إعداد التصميم الداخلي للمصنع.
- ب- تقليل الاستثمارات في المخزون بكل أنواعه.
- ج- التخفيض في معدات مناولة الإنتاج.
- د- الاستغلال الأفضل للطاقة الآلية المتاحة.
- هـ- تقليل أعمال الكتابة بسبب سهولة التخطيط.
- و- رفع الروح المعنوية للعاملين سواء كانوا مباشرين أو غير مباشرين، فضلا عن زيادة إنتاجيتهم، وزيادة إنتاجية المؤسسة بالتبعية.

3. المشتري:

- أ- زيادة أرباح المشتري.
- ب- ارتفاع مستوى الخدمة.
- ج- انخفاض مستوى الأسعار.

4. الموردين:

- أ- تشجيع الموردين على توريد الأصناف معبأة بالكميات المطلوبة.
- ب- تزايد من ترابط المؤسسات المشتريّة مع الموردين.
- ج- التقليل من عدد الموردين.
- د- تجعل المؤسسات المشتريّة تتعامل مع الموردين القريبين منها.
- هـ- إعادة التعامل مع نفس الوقت عدة مرات.
- و- تكون العطاءات المنافسة محدودة.
- ز- يقوم المورد بنشر هذا النظام بين كل المؤسسات في الأسواق.
- ح- يصبح التفاوض سهلا ومألوفاً.
- ط- قلة المستندات المستخدمة.

5. الكمية:

أ- تمكن المؤسسات المشتريّة من شراء الكميات التي تحتاج إليها فعليا في كميات صغيرة.
ب- تمكن المورد من الالتزام بتوريد الكميات الصغيرة المطلوبة في المواعيد المناسبة حيث تخفض المستلزمات.

ج- تشجع المؤسسات المنتجة على تخفيض كميات إنتاج الأصناف غير المطلوبة لديهم.

د- تجعل المشتري يحدد الكمية المطلوبة تحديدا دقيقا يتفق مع الاستخدامات الفعلية.

6. الجودة: تجعل الموردين يهتمون بتوريد الأصناف بالجودة المطلوبة تماما مع استعادهم للأصناف المعيبة.

7. الوقت: تقضي على الوقت الضائع.

المطلب الرابع: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM*

تواجه المؤسسات في العصر الحديث، أو في الأوقات الحالية بظغوط وتحديات تتمثل في الزيادة المستمرة للقوى الداخلية والخارجية المؤثرة على استقرارها وربحيّتها، فالحاجة إلى تحسين الربحية والإنتاجية والجودة والأمور كلها تتطلب تغييرات ديناميكية في جميع نواحي المؤسسة لضمان البقاء الإقتصادي لها، والتغيرات التي نعيشها لا نقصد بها فقط إحداث تعديلات وإدخال تحسينات على مختلف البرامج والعمليات، ولكن الأهم من ذلك كله هو تعديل ثقافة العاملين بل وثقافة المؤسسة بكاملها.

ويمكن القول أن نظام إدارة الجودة الشاملة هي أحد أبرز المفاهيم الإدارية الحديثة التي تعمل على إحداث تغييرات جذرية في أسلوب عمل المؤسسة وفي فلسفتها وأهدافها بهدف إجراء تحسينات شاملة في جميع مراحل العمل بالشكل الذي يتفق مع رغبات الزبائن في سبيل الوصول ليس فقط إلى إرضاء الزبائن وإسعادهم وإنما إلى إهمارهم¹.

لم يعد موضوع الجودة الشاملة الآن مثار للنقاش والمفاضلة بين تكاليفه وبين المزايا التي يمكن الحصول عليها منه، وإنما أصبحت الجودة الآن ضرورة حتمية يجب توافرها في أي مؤسسة ترغب في البقاء والاستمرار في السوق، بمعنى أن الجودة الآن لم تعد ميزة تنافسية يمكن أن تستفيد منها مؤسسة عن أخرى، وإنما أصبحت

* - TQM: Total Quality Management.

¹ - يحاوي حديجة، أثر مراقبة جودة المنتج على القدرة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر،

من الشروط والمتطلبات الأساسية التي يجب توافرها حتى تستطيع المؤسسة أن تكون عضوا في السوق وتشارك في حلبة المنافسة¹.

ويتم بناء فلسفة نظام إدارة الجودة الشاملة وتصميمها ضمن تصور متكامل بصدد تكوين علاقة مستدامة مع الزبون مبنية على أساس الثقة والالتزام من جانب، وكونها تمثل حالة من المسؤولية والالتزام المشترك ما بين مكونات المؤسسة، البشرية والعملياتية، والمالية والتسويقية، يقود التفاعل ما بين الفلسفة والمتغيرات إلى تعظيم المنافع والتميز، والمركز التنافسي، والريادة، واستقطاب الزبون، والتمكين².

الفرع الأول: تعريف نظام إدارة الجودة الشاملة

هناك عدة تعاريف لنظام إدارة الجودة الشاملة منها:

التعريف الأول: "لقد عرف معهد الجودة الفدرالي نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك في معرفة تحسين الأداء"³.

التعريف الثاني: عرف المعهد الدولي للتقييس "إيزو" نظام إدارة الجودة الشاملة بأنه: "عبارة عن نظام لإدارة المؤسسة تركز على الجودة، وهي مبنية على مشاركة الجميع لتحقيق النجاح من خلال إرضاء العميل بما يعود بالنفع على الجميع والمجتمع"⁴.

التعريف الثالث: "يقصد بنظام إدارة الجودة الشاملة جميع أنشطة الإدارة العامة للمؤسسة التي تحدد سياسة الجودة والأهداف والمسؤوليات، وتطبقها المؤسسة بالاستعانة بوسائل مثل: التخطيط، ضبط وتحسين الجودة، ضمن إطار نظام إدارة الجودة الشاملة"⁵.

بعد عرض هذه التعريفات يمكننا أن نلاحظ أنها تصبغ نظام إدارة الجودة الشاملة بصفتين هما:

- صفة الشمولية باعتباره يشرك جميع المصالح داخل المؤسسة.
 - وبصفة البحث المستمر عن التحسين لإرضاء كل المتعاملين مع المؤسسة بأقل التكاليف.
- وهذا ما يدل على السعي لإيجاد ديناميكية في التسيير تمتد بشكل مكاني عبر كل المصالح والوظائف داخل المؤسسة، وبشكل زماني يتمثل في البحث عن أفضل مستوى جودة ممكنة، بمجرد ما يتحقق تظهر الرغبة في تحسينه.

¹ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 176.

² - نعمة الخفاجي، فلسفة إدارة الجودة الشاملة، جامعة الزيتونة، الأردن، بدون سنة، ص 1.

³ - محمد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية، 2007، ص 293.

⁴ - تنوم محمد، أثر اعتماد إدارة الجودة الشاملة على التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 18.

⁵ - محمد بن شايب، تحقيق إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 46.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

الفرع الثاني: المبادئ الأساسية لنظام إدارة الجودة الشاملة

هناك بعض المبادئ المساعدة على نجاح نظام إدارة الجودة الشاملة وهي¹:

1. العمل يحدد الجودة.
2. يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة حيث لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد آراء وإنما على بيانات.
3. الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يقومون بإيجاد الجودة.
4. الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر.
5. الوقاية هي المفتاح الجوهرى لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء، حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائما.
6. يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

الفرع الثالث: أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة

يهدف نظام إدارة الجودة الشاملة إلى تطوير جودة المنتجات أو الخدمات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة العملاء، وتلبية حاجاتهم، وتتلخص أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:

1. خفض التكاليف: بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي.
 2. تحقيق الجودة.
 3. زيادة العوائد والأرباح: زيادة المبيعات وزيادة المشاركة في السوق.
 4. رضا وسرور العملاء: حيث يشتركون أكثر من مرة ويقومون بالدعاية.
 5. تمكين الموظفين ومنحهم السلطة: وبذلك تتجنب المؤسسة المشاكل المستقبلية².
- ويمكن تلخيص هدف نظام إدارة الجودة الشاملة بشكل عام بأنه "لا أحد يستطيع أن يصمد في وجه المنافسة، إلا من يسعى إلى إرضاء العميل وتحقيق متطلباته ورغباته بدرجة عالية وتخطيها، وبشكل مستمر ودائم"، وتحقيق المقولة الآتية الذكر لا يكون في الواقع إلا من خلال استراتيجية متكاملة، تضع نصب عينيها هدفا أساسيا هو تحقيق مستوى جودة عالي، في سبيل تحقيق رضا وسعادة عالي المستوى لدى العملاء، لضمان البقاء والاستمرار والتطور³.

¹ - راضية عطوي، مرجع سابق، ص 30.

² - محمد عبد العال النعيمي، إدارة الجودة المعاصرة، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 45-46.

³ - عمر وصفي عقيلي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2001، ص 39.

الفرع الرابع: فوائد نظام إدارة الجودة الشاملة

لقد تم رصد أهم الفوائد المحققة لنظام إدارة الجودة الشاملة وذلك من تجارب عدة مؤسسات والتي تتلخص في¹:

1. انخفاض شكاوى المستهلكين والعملاء من جودة السلعة أو الخدمة المقدمة إليهم.
 2. زيادة نصيب السوق وتخفيض التكاليف.
 3. تخفيض تكاليف الجودة.
 4. تخفيض شكاوى العاملين وانخفاض نسب الحوادث الصناعية.
 5. تخفيض عيوب الإنتاج والجودة وزيادة رضا العملاء.
 6. زيادة الفاعلية، تخفيض المخزون، تخفيض الأخطاء، تخفيض تأخير التسليم.
 7. زيادة الأرباح وزيادة الإنتاجية.
 8. زيادة المبيعات وتخفيض التكاليف، وخفض زمن دورة الإنتاج.
 9. تحسين الإتصال والتعاون بين وحدات المؤسسة.
 10. تحسين العلاقات الإنسانية ورفع الروح المعنوية.
 11. زيادة الابتكارات والتحسين المستمر.
 12. زيادة العائد على الاستثمار.
- إن هذه الفوائد واقعية وليست مستهدفة، وتؤكد مدى أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة في تحسين الإنتاجية وتدعيم المركز التنافسي للمؤسسة.

الفرع الخامس: تحسين نظام إدارة الجودة الشاملة

حتى تحافظ المؤسسة على وضعيتها التنافسية ومركزها، لا يكفي التوقف عند الحصول على النتائج الجيدة والمربحة، وإنما لابد لها أن تقوم بالبحث وباستمرار عن التحسينات الصغرى وكذلك الإستثمار في مجال البحث والتطوير الذي يخلق الإبداع التكنولوجي، وهذا ما يجسده التحسين المستمر باعتباره من أهم العوامل المساعدة لتحقيق الإمتياز، وفقا للمنهج الياباني (Kaizen).

وإن تطوير أداء المؤسسة يتم بالصفات التالية²:

1. أن التطوير المستمر مسؤولية كل فرد في المؤسسة، وليس وفقا على جماعة أو مستوى إداري معين.

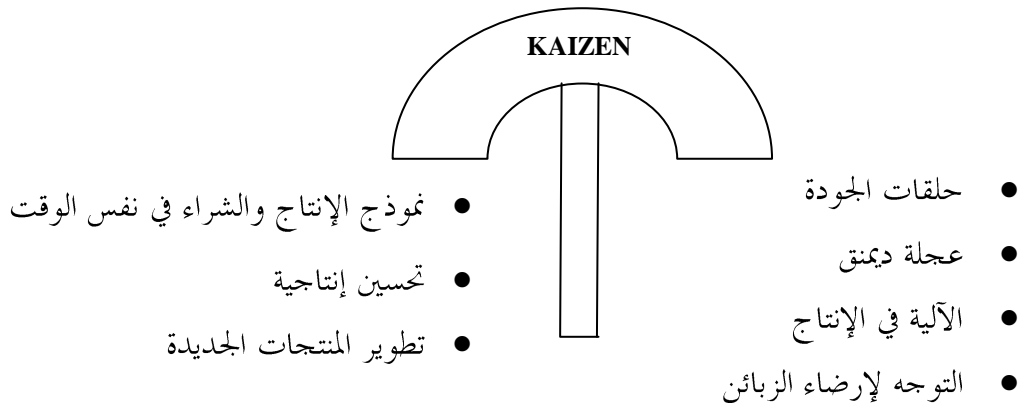
¹ - محمد محمد محمد الخولاني، مرجع سابق، ص 297.

² - محمد بن شايب، مرجع سابق، ص 73-74.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

2. أن التطوير المستمر يركز على تحسين العمليات، ولا يهتم بالنتائج، فهو يراجع العمليات ويحسن فيها وصولاً إلى النتائج الأفضل.
3. التحسين المستمر (Kaizen) يعني تحسين الأداء في كل المجالات الإنتاجية، التسويقية، التمويلية، الإدارية،... الخ.
4. أن التحسين المستمر وفقاً لهذا المنهج هو مسؤولية شاملة للإدارة والعاملين أيضاً.
5. التحسين المستمر (Kaizen) هو توليفة متكاملة من الفكر الإداري ونظام العمل وأدوات تحليل المشاكل واتخاذ القرارات.
6. لا يتم التطوير إلا إذا تم الاعتراف بأن هناك مشاكل، ومن ثم الإقرار بوجود مشكلات هو الطريق الصحيح لإحداث التحسين.
7. تعتقد فلسفة (Kaizen) على التسليم بأهمية الزبون وضرورة إرضائه وإشباع رغباته.
8. (Kaizen) عملية مستمرة، لا بد أن توليها الإدارة والعاملين اهتماماً مستمراً، وقد عبر أحد الكتاب عن فكرة (Kaizen) في صورة مظلة تجمع تحتها الكثير من أساليب التحسين المستمر كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم 12: مظلة (Kaizen) كأداة من أدوات تحسين نظام إدارة الجودة الشاملة



- المصدر:** محمد بن شايب، تحقيق إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص 74.
- من خلال هذا الشكل نستنتج أن الهدف الرئيسي من التحسين المستمر في الأداء هو زيادة مستوى رضا العملاء سواء الداخليين أو الخارجيين للمؤسسة، حيث يتم هذا الأسلوب وفق المراحل التالية:
- تحليل وتقييم الوضعية الحالية لتحديد التي تحتاج إلى تحسين.
 - وضع الأهداف الخاصة بالتحسين والبحث عن الحلول الممكنة لتحقيق هذه الأهداف.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

- تقييم الحلول المقترحة والمفاضلة بينها، ومن ثم تطبيق الحل الأفضل الذي تم الاتفاق عليه.
- قياس، مراقبة، تحليل وتقييم النتائج الناجمة عن تطبيق الحل المختار للتأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة.
- وضع التعديلات والتغييرات اللازمة.

إن أسلوب **kaizen** يبحث عن التحسين المستمر والتدريجي وليس عن الإبداع، حيث يعتمد على استعمال حلقة ديمنج كما أن تحقيق التحسين المستمر لا يتأثر من خلال التركيز على النتائج وإنما من خلال التركيز على العمليات التي تتطلب الاهتمام بالانضباط، إدارة الوقت، تنمية المهارات، المشاركة والانتماء من العاملين، الروح المعنوية للعاملين، الاتصالات (قنوات الاتصال ومضامينه).

الفرع السادس: وظائف نظام إدارة الجودة الشاملة

إن نظام إدارة الجودة الشاملة يلعب دورا أساسيا في تحقيق فعالية وكفاءة الأداء للمنظمات المختلفة سواء الإنتاجية منها أو الخدمية، حيث أورد أهم الوظائف التي يسعى نظام إدارة الجودة لتحقيقها وهي كما يلي¹:

1. في ظل بروز ظاهرة العولمة فإن الجودة تعتبر مفتاح أساسي في التصدي للمنافسة الدولية التي تحترف بالأداء الإنتاجي، أو الخدمي لتحقيق الاستقرار والاستقرار.
2. المساهمة في تحسين المستوى المعيشي للفرد والمجتمع على حد سواء، وتطوير الميادين الاستثمارية، وزيادة الإنتاجية، ونمو التجارة التصديرية في ظل العولمة.
3. التحسين المستمر في استخدام التكنولوجيا وتحسين الخدمات المراد تقديمها للمستهلكين الحاليين والمرتقبين.
4. الاستخدام الأمثل للطاقة البشرية، وتطوير إمكانياتها الهادفة في تحسين الأداء.
5. تحسين برامج التدريب والتطوير والاستخدام الهادف لأبعادها.
6. اعتماد المعايير القياسية سواء المعايير الوطنية، أو المعايير القياسية العالمية ISO 9000، كمتطلبات أساسية في كفاءة الأداء وفعاليته، والاهتمام بشكل أساسي للوصول إلى المستويات العالية من الجودة، سواء ما يتعلق فيها بالتصميم للمنتج أو الخدمة والأداء الذي يستهدف تحقيق الالتزام بتلك المواصفات، أو المقاييس المراد إنجازها لتنسجم مع حاجات وتوقعات المستهلكين.
7. إن نظام إدارة الجودة الشاملة يعتبر مدخلا أساسيا في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات المختلفة من خلال استمرارية التحسين مع البيئة الخارجية.

¹ - فوائد التميمي وأحمد الخطيب، إدارة الجودة الشاملة، جدارا للكتاب العالمي، عمان ، الأردن، ط1، 2008، صص 31-32.

8. التركيز الكبير على الدور الوقائي بدلا من الدور العلاجي، وهذا من شأنه تقليص التكاليف الناجمة عن الإجراءات التصحيحية (العلاجية).

9. استخدام الوسائل والأساليب الإحصائية التي تساهم بشكل فعال في تحقيق الكفاءة وفعالية الأداء في المجالات الإنتاجية، الخدمية، وتحقيق الأهداف المنشودة.

الفرع السابع: العلاقات التبادلية للجودة

إن واقع الحال يكشف عن علاقة وثيقة بين الجودة وما يصاحبها من استغلال للموارد وتقليل الهدر والضياعات وبذلك تقليل التكاليف وزيادة وارتفاع الإنتاجية.

1. **علاقة الجودة بالتكلفة:** إن تصنيع أي منتج جيد يحصل على رضا العميل ليس كافيا للحكم على كفاءة الإدارة، بل يجب الأخذ بعين الاعتبار تكلفة هذا المنتج (تكاليف التقييم، الإنتاج، المبيعات، الصيانة) هناك أيضا تكاليف الجودة والتي يمكن كذلك قياسها وتحليلها والتحكم فيها من خلال التخطيط السليم والمراقبة الفعالة، ويمكن تعريف تكاليف الجودة كما يلي:

هي جميع التكاليف التي يتطلبها منع وجود العيوب وتقوم أداء العمليات وتقدير الوضع المالي، حيث لا تنتج هذه التكاليف عن العمليات الإنتاجية فحسب، بل يكون مصدرها أحيانا الأوجه الإدارية للمؤسسة.

تعرف بتكاليف ضبط الجودة، تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق المستوى المرغوب للجودة، ولقد تزايد الاهتمام بتكاليف الجودة في السنوات الأخيرة، وتظهر أهمية قياسها، من خلال:

- تعد تكاليف الجودة أداة لتخطيط وقياس كفاءة تطبيق برنامج الجودة والميزانية اللازمة لتحقيقه.

- تعد تكاليف الجودة أداة لتحديد وتحليل مواقع القصور وانخفاض مستوى الجودة.

- تساهم تكاليف الجودة في توجيه التخطيط إلى ما يسمح بتحقيق المستوى الأمثل للجودة.

إن قياس تكاليف الجودة يساهم في تحقيق الأهداف التالية للمؤسسة:

- تقييم التكاليف التي تتحملها المؤسسة الناتجة عن عدم جودة منتجاتها، وتحديد كيفية تخفيضها.

- نوعية العمال من خلال نشر نتائج تقييم تكاليف الجودة، وتقييم التحسين المحقق في مجالات الجودة.

- ضمان متابعة سياسة الجودة على المدى البعيد.

هناك عدة تقسيمات لتكاليف الجودة، وقد قسمها فيليب كروسبي كالتالي:

أ- **تكاليف الفشل الداخلية:** تلك التكاليف المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعدم مطابقة

المواصفات المطلوبة من أول مرة، ويتم اكتشافها أثناء العمليات الإنتاجية وقبل وصول المنتج إلى العميل، ومن أمثلتها: العادم/ الخردة، إعادة العمل، إعادة الفحص، تحليل الفشل.

ب- **تكاليف الفشل الخارجية:** التكاليف المتعلقة باكتشاف العيوب وذلك بعد تسليم المنتجات إلى العملاء ومن أمثلتها: معالجة شكاوي العملاء، مردودات المبيعات، استبدال المنتجات المعيبة، وإصلاحها.

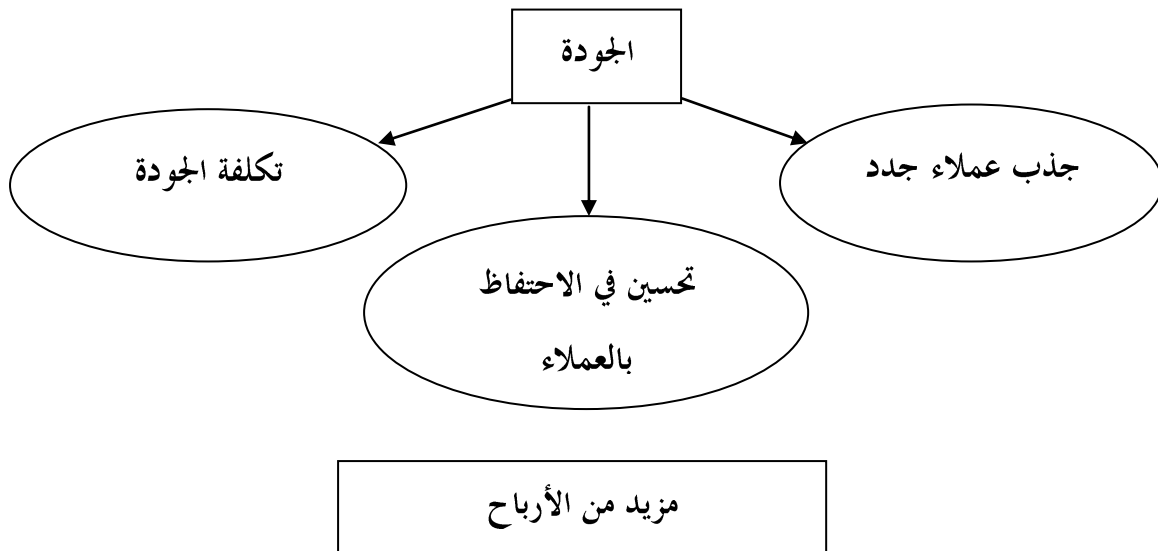
ج- **تكاليف التقويم:** هي التكاليف المتعلقة بتقويم المنتج، والتأكد من مدى مطابقته للمواصفات المطلوبة من العميل، مثل: فحص مدخلات عملية الإنتاج، فحص العمليات والطاقة التشغيلية، فحص المنتجات النهائية.

د- **تكاليف الوقاية:** تشمل كافة الأنشطة المصممة لمنع وقوع الأخطاء ومن أمثلتها:

- تكلفة تخطيط الجودة ووضع المواصفات التي تلي احتياجات العميل.
 - تكلفة شراء وتركيب معدات الفحص والتفتيش للمدخلات والعمليات والمخرجات.
 - تكاليف التدريب والتخطيط لبرامج رفع مستوى الجودة.
- مما سبق ذكره يتضح لنا أهم فقرات الكلف الخاصة بالجودة والتي سبق الإشارة إليها وأهم أنواع الكلف الفرعية التابعة لكل من تكاليف الفشل والتقويم والوقاية وهذه الكلف عادة ترتبط بالهيكل العام لهيكل الإنتاج في المؤسسة ولها تأثير مهم على رفع مستويات الإنتاجية وبالتالي زيادة الأرباح.

2. **المصادر الأساسية للربحية من تحسين الجودة:** بفضل تحسين الجودة يمكن توفير العديد من التكاليف الناتجة عن عدم الجودة، وبذلك يكون لها أثر إيجابي على الربحية التي يمكن استنتاجها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 13: المصادر الأساسية للربحية من تحسين الجودة



المصدر: سكر فاطمة الزهراء، أهمية تعزيز الجودة في رفع رضا العميل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2007، ص24.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

من خلال الشكل نستنتج أن هناك علاقة طردية بين الجودة والربحية وأن هناك طريقتان لزيادة الربحية إحداهما خارجية والأخرى داخلية.

- **الاحتفاظ بالعملاء الراضين وجذب عملاء جدد:** إن تحسين جودة المنتج من حيث أبعاد الجودة ينتج عنها إدراك العملاء للجودة وهذا يؤدي بدوره إلى رضا العملاء عن المنتج أو الخدمة التي تقدم لهم، وبالتالي ضمان ولائهم للمؤسسة واستمرار تعاملهم معها، كما يمكن للعميل الراضي أن يقوم بدعاية إيجابية للمنتج ينتج عنها جذب عملاء جدد ومنه زيادة المبيعات وبالتالي زياد الحصة السوقية.

- **تخفيض التكلفة:** يتضمن مفهوم النظرة التقليدية إلى الجودة أن الجودة الأعلى تعني تكلفة أكثر لكن فيليب كروسبي ذكر بأن مؤشر الأداء الوحيد هو تكلفة الجودة، وأضاف أن الجودة الأعلى تؤدي إلى تخفيض التكلفة وتحقيق الأرباح، وبتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وجدت المؤسسات بأن تحقيق الجودة يكون بدون تكلفة إضافية، فمن بين المبادئ الأساسية في نظام إدارة الجودة الشاملة أداء العمل الصحيح من المرة الأولى (الأخطاء الصفرية)، وهذا ما يؤدي أيضا إلى تخفيض التكلفة وبالتالي زيادة أرباح المؤسسة، مما يساعد على الوصول إلى وضع أداء العمل الصحيح من المرة الأولى، انتشار الثقافة بين العاملين فيما يتعلق بضرورة الوقاية من الوقوع في الأخطاء أثناء العمل، بالإضافة أنه يمكن تجنب الجودة الرديئة من خلال التصميم الجيد للمنتج والتخطيط الفعال للعمليات والتدريب الكافي للعاملين.

- **جمع المعلومات عن تكاليف الجودة وتحليلها:** يتم جمع المعلومات عن تكاليف الجودة بالتنسيق بين دائرتي الجودة والحاسبة، وهناك مصادر عديد يمكن الاعتماد عليها كمحاضر جلسات الاجتماعات، تقارير المصروفات، سجلات الدوام، قوائم الشراء وغيرها، وهناك عدة أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها من جمع المعلومات عن تكاليف الجودة وتحليلها وتفسيرها، من أهمها:

✓ إظهار أهمية الأنشطة المتعلقة بالجودة أمام الإدارة بالتعبير عنها بالأرقام.

✓ إظهار تأثير الأنشطة المتعلقة بالجودة على نتائج أعمال المؤسسة وأرباحها.

✓ المساعدة في تحديد فرص التحسين في الدوائر والعمليات.

✓ توفير إمكانية عمل مقارنة مع الدوائر الأخرى أو المؤسسات الأخرى.

✓ وضع أسس للموازنات التقديرية وأسلوب للمراقبة على عملية الجودة.

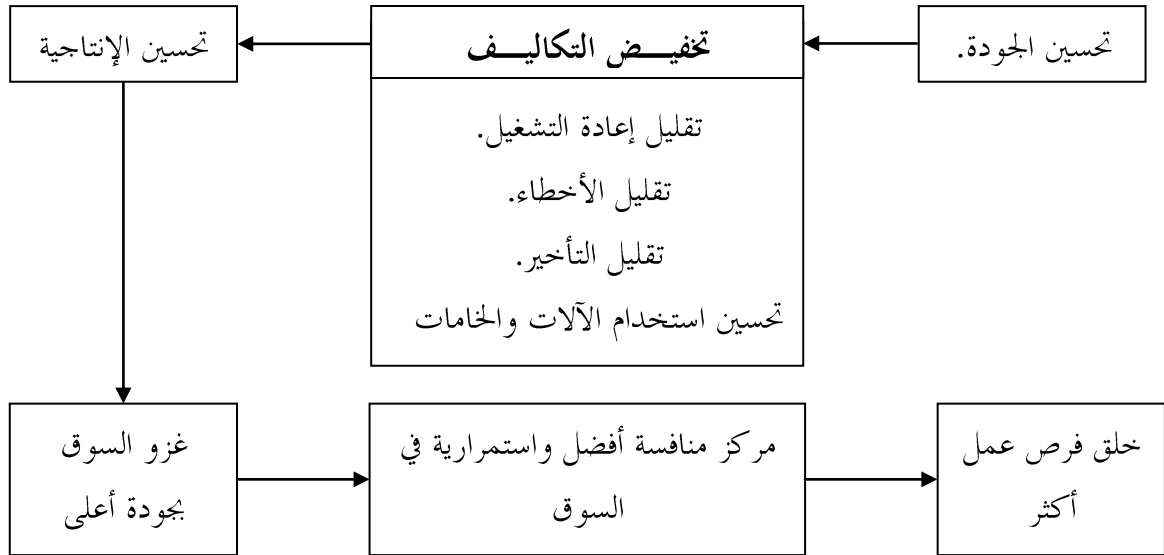
✓ توفير معلومات عن التكلفة لأهداف تتعلق بأنظمة الحوافز الافتراضية¹.

¹ - سكر فاطمة الزهراء، أهمية تعزيز الجودة في رفع رضا العميل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر،

الفرع الثامن: أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة

ينظر إلى نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه قاطرة عظيمة التغير إلى الأفضل، ومقياس أساسي للمفاضلة بين المؤسسات، حيث اعتمدتها الكثير من المؤسسات لأهميتها الاستراتيجية الفائقة، مما زاد من فاعليتها ومن قدرتها على البقاء في سوق تنافسية، ويمكن توضيح أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 14: أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة



المصدر: العيهار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005، ص 59.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة تبني على عدة مقومات بدءا من استعمال أحد النماذج في تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف سواء بتقليل إعادة التشغيل، تقليل الأخطاء، تقليل التأخير، تحسين استغلال الآلات والخامات، وكذلك تحسين الإنتاجية، وغزو السوق بالجودة العالية من أجل المحافظة على البقاء والاستمرارية في الأسواق من خلال المنافسة، وخلق فرص عمل أكثر.

الفرع التاسع: تقييم نظام إدارة الجودة الشاملة

إن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يتطلب توفر المناخ الملائم للتطبيق، وبالتالي فإذا لم يتوفر هذا المناخ، فإن على إدارة المؤسسة العمل على تغيير ثقافة المؤسسة وقيمها وتعديل هيكلها التنظيمي مع توجيه أنماط الإشراف بالشكل الذي يتناسب مع تطبيق المفهوم الجديد.

1. متطلبات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة: هناك عدة أبعاد يجب أن تتوفر في المؤسسة حتى تطبق

نظام إدارة الجودة الشاملة بشكل فعال حيث حدد العناصر المتعلقة ببعيد القيادة في النقاط الآتية:

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

- أ- اقتناع الإدارة بعدم قهر العاملين من العمل وتشجيعهم على قدرة تحمل المسؤولية.
 - ب- تعريف العاملين بأهداف واستراتيجيات وخطط المؤسسة ومسؤولياتهم نحو تحقيقها لتشجيع العاملين على مواصلة تعليمهم.
 - ج- تدريب العاملين بشكل مستمر.
 - د- العمل على اشتراك العاملين مع الإدارة في اتخاذ القرارات وإحداث التغييرات المطلوبة.
 - هـ- تحقيق التعاون والعمل الجماعي والقضاء على التنافس والصراع بين أفراد المؤسسة.
 - و- التعرف على الأخطاء في العمل لتجنب وقوعها في المستقبل.
 - ز- عدم حصر مسؤولية الفشل في تحقيق الجودة على العاملين فقط.
 - ح- التعرف على الأسباب الحقيقية لمشاكل الجودة بالمؤسسة.
 - ط- العمل على استخدام كلا من الحوافز الخارجية مثل المزايا الإضافية والترقيات والحوافز الداخلية مثل القدرة على إنجاز العمل وذلك لتشجيع على أداء العمل بالمؤسسة.
 - ي- العمل على تدعيم الاتصالات داخل المؤسسة في اتجاهين من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى.
- ولقد حدد فريد زين الدين العناصر المتعلقة بأبعاد الهياكل والنظم والتوجيه بالعميل والعملية والقياس والتحسين المستمر في النقاط الآتية:
- التوزيع الواسع للمعلومات بالمؤسسة.
 - العمل على تحمل الإدارة للمخاطرة في حالة توافر الفرص المميزة.
 - تقييم أداء المديرين في ضوء قدرتهم على إنجاز أعمالهم في أوقات العمل العادية.
 - التغيير الشامل للنمط الإداري الحالي وعدم الاكتصار على توجيه البرامج الخماسية.
 - العمل على اختيار أنسب الموردين من ناحية جودة وكمية وسعر ووقت ومكان التوريد.
 - العمل على الوفاء بحاجات ورغبات المستهلكين النهائيين.
 - الحصول على المعلومات المرتدة من العميل للتعرف على مستوى رضاه عن المنتجات المقدمة إليه.
 - العمل على تشكيل فريق عمل بين المؤسسة والموردين والعملاء.
 - تشجيع استثمار وقت الإدارة في التفكير طويل الأجل.
 - وضع أهداف المؤسسة في شكل أولويات وتحقيق التكامل بينها.
 - سعي المؤسسة الدائم نحو تعظيم أرباحها.
 - تحليل ودراسة ظروف المؤسسة لوضع خطط التحسين المناسبة.
 - قياس الأداء الحالي لكافة عمليات المؤسسة باستخدام المقاييس المناسبة الداخلية والخارجية لعمل التحسين المستمر به.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

- العمل على تخفيض التالف والفاقد في كافة عناصر وموارد الإنتاج.
- الالتزام بالإجراءات والمعايير المؤهلة للحصول على شهادة المؤسسة العالمية للمواصفات (ISO)*.
- التزام ومسؤولية الإدارة الكاملة عن تطبيق استراتيجية طويلة الأجل لنظام إدارة الجودة الشاملة.
- متابعة إدارة المؤسسة للتقدم في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

2. معوقات نظام إدارة الجودة الشاملة: هناك بعض المعوقات المعروفة التي تحول دون التنفيذ والتطوير

الفعال لنظام إدارة الجودة الشاملة، وقد أوضح كلا من (Whalen and Rahim 1994)، هذه المعوقات في النقاط الآتية:

أ- التخطيط السيئ لنظام إدارة الجودة الشاملة.

ب- عدم التزام الإدارة العليا بتبني نظام إدارة الجودة الشاملة.

ج- مقاومة العاملين لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

د- نقص التدريب المناسب للعاملين.

هـ- انخفاض الرضا الذاتي لفريق العمل.

و- استخدام برامج قديمة في إدارة الجودة.

ز- الفشل في تغيير الفلسفة التنظيمية.

ح- نقص الموارد المتاحة للمؤسسة.

ط- عدم القياس الفعال لتحسين الجودة¹.

* ISO : International Standardization Organization

¹ - سكر فاطمة الزهراء، مرجع سابق، ص 66-67.

خلاصة الفصل:

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح، كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة، يقود إلى أن المبدأ الأساسي له هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك الموارد.

ونظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ما هو في الحقيقة إلا تجسيد واضح لاستخدام معيار السبب والنتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، ودليلا قاطعا لأهمية تخصيص التكلفة وفق مسببات حدوثها، ومن ثم فإن اختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة، ومن الضروري دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم اختيار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف العليا للمؤسسة.

ويرى هذا النظام بضرورة تقسيم المؤسسة إلى أنشطة عوض تقسيمها إلى مراكز مسؤولية، وبالتالي فهو يعطي لنا تصورا متقدما للتنظيم، كما أن اعتماد المؤسسة في تحليلها على العمليات سوف يؤدي إلى الانتقال من التنظيم العمودي إلى التنظيم الأفقي الموجه أساسا لإرضاء الزبائن، وخلق القيمة ومواجهة المنافسة. وعلى الرغم من المحاسن التي صحبت هذا النظام إلا أنه لا يخلو من العيوب المتعلقة بعوائق تطبيقه والمتمثلة أساسا في صعوبة تحديد مسببات التكلفة وتكاليف تشغيل هذا النظام، والذي بدوره يستهلك المال الكثير والوقت والجهد خاصة في المؤسسات الكبيرة.

ولقد ظهرت أنظمة حديثة أخرى هدفها تخفيض التكاليف مثل: نظام التكلفة المستهدفة الذي يعتبر نظاما متكاملا للتفسير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي)، ومتطلبات العملاء (لتحديد خصائص المنتج)، واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة، وبناء على التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها يتم اتخاذ القرارات لإدارة التكلفة، وتخفيض التكلفة المقدرة لامتصاص الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة، كما يمتاز هذا النظام بالكثير من الخصائص كعدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

للسوق سيكون مقبولا مقدما، وتحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

كما أن استخدام التكلفة المستهدفة يتم في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج، لكن على الرغم من المزايا التي يشتمل عليها هذا النظام إلا أن هناك نقاط ضعف والتي من أهمها فرضه لضغط كبير على العمال، كما يصعب تحديد التكلفة المستهدفة والفرضيات التي تبني عليها والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين، وفي الأخير مشكل إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغها حقا بعد تحديدها.

بينما نظام الإدارة على أساس الأنشطة يركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين القيمة التي تلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء، حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أي أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يعبر عن المراحل الأولى لنظام نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، غير إن هناك اختلافات جوهرية بينهما تتمثل في كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ينسب الموارد للأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج، بينما ينسب نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة، إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم الترابط بين النظامين.

وإن من بين الأنظمة الحديثة التي تم التعرض إليها نظام أسعار التحويل، إذ غالبا ما يتم تبادل السلع والخدمات بين الأقسام المختلفة في المؤسسة، حيث أن هذا التبادل من قسم لآخر يطرح مشكلة تحديد الأسعار التي يتم على أساسها تحويل هذه السلع، فلقد جاء هذا النظام لدراسة كيفية تحديد السعر الذي يتم من خلاله عملية التبادل من أجل اتخاذ قرار قبول أو عدم قبول التحويل، فإذا كان الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع أصغر من الحد الأقصى الذي يمكن أن يدفعه المشتري، إذن يكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن يحدث تبادل داخلي بين القسمين بسعر تحويل يقع بين الحد الأدنى والحد الأقصى للسعر، أما إذا كان الحد الأدنى للسعر أكبر من الحد الأقصى للسعر فيكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن لا يحدث تبادل داخلي، ومن الأفضل لكل منهما التعامل مع السوق.

ولا تقتصر أهمية استخدام الطريقة الملائمة للتسعير الداخلي على التحديد الصحيح لقيمة التحويلات الداخلية من سلع وخدمات وسيطة بين الأقسام الداخلية، بل تفيد هذه الأسعار أيضا في اتخاذ أنواع أخرى من القرارات لا تقل أهمية على التسعير الداخلي كتحقيق أداء مراكز المسؤولية، تسعير المنتجات النهائية للمؤسسة، التصنيع داخليا أو الشراء من الخارج، استمرار أو إلغاء خط الإنتاج المعين، إعداد الموازنات الرأسمالية.

الفصل الثالث: الطرق (الأنظمة) الحديثة لحساب التكاليف.

كما يساهم نظام الإنتاج في الموعد بالضبط مساهمة كبيرة في تخفيض التكاليف في الأنشطة المرتبطة بمرحلة الإنتاج، ولعل من أهم التكاليف التي لا تضيف إلى قيمة المنتج من وجهة نظر العميل والتي يمكن التخلص منها باستخدام هذا النظام هي التكاليف المرتبطة بالمخزون، ولذلك غالبا ما يوصف نظام الإنتاج في الموعد بالضبط بأنه "ثورة نظام الإنتاج".

وإن من بين المداخل التي انتهجتها المؤسسات الحالية نظام إدارة الجودة الشاملة باعتباره السبيل الوحيد للتميز في إطار محيط تنافسي شديد، من خلال تقديم منتج أو خدمة للزبون تحقق له الرضا على كل المستويات، فلم يعد السعر أساس قرار الشراء، بل أصبحت الجودة أهم معيار للتفاضل بين المنتجات، لذلك جاء نظام إدارة الجودة الشاملة وهو عبارة عن فلسفة إدارية حديثة تقوم على مجموعة متناسقة من المبادئ تهدف إلى تدنية التكاليف، إرضاء حاجات الزبائن الضمنية و غير الضمنية من حيث السعر، الجودة، الأمان، آجال التسليم... الخ، وهي تستند على خمس مرتكزات أساسية وهي التركيز على الزبون، الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها، التحسين المستمر، إشراك العاملين، التحكم في المسارات وهذه كلها تعمل من أجل تحسين أداء المؤسسة بتحقيق أكبر قدر من رضا الزبون سواء كان داخل المؤسسة أو متعاملاً خارجياً معها.

الفصل الرابع

دراسة حالة مؤسسة نفضال

فرع GPL البلدية

مقدمة الفصل:

تعد مؤسسة نפטال من المؤسسات ذات الأهمية البالغة في الاقتصاد الوطني وبالأخص في قطاع المحروقات، وسوف نقوم في هذا الفصل بمحاولة إسقاط الجانب النظري على فرع من فروع هذه المؤسسة وهو فرع غاز البترول المميع GPL.

كما تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه المؤسسة، حيث تبرز أهميتها في مراقبة التسيير واتخاذ القرارات، حيث تسعى من خلالها إلى محاولة تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وهذا من أجل المنافسة في الأسواق.

وسوف نقوم بدراسة للتكاليف من كل جوانبها، ومحاولة تحليل النظام المتبع في المؤسسة، ومحاولة إسقاطه على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، واستخراج النتائج المتحصل عليها من المقارنة بين النظام المستعمل في المؤسسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

كما سنقوم في هذا الفصل بدراسة عامة حول المؤسسة ونظام محاسبة التكاليف فيها، وما هي النتائج المتوصل إليها من خلال تصميم نظام محاسبة تكاليف حديث.

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة نفطال وفرع GPL

سوف نقوم في هذا المبحث بدراسة عامة حول مؤسسة نفطال وفرع GPL، حيث نقوم في المطلب الأول بدراسة عامة حول مؤسسة نفطال، أما المطلب الثاني فنخصصه لفرع GPL، أما المطلب الثالث فتم تخصيصه لمختلف المنتجات الموجودة في المؤسسة، أما المطلب الرابع ف يتم من خلاله تحديد إستراتيجية المؤسسة في المدى الطويل.

المطلب الأول: مؤسسة نفطال

إن بيع المواد البترولية في الجزائر كان تحت إشراف المؤسسات الأجنبية والتي كانت بدورها تحتكر السوق الداخلية والخارجية للمواد البترولية المصدرة، لكن بعد استرجاع السيادة الوطنية بدأت الجزائر تعمل على وضع قاعدة اقتصادية قوية وأنها تمتلك احتياطي هام من المحروقات، وذلك بإنشاء مؤسسة سوناطراك بموجب القرار رقم 63-491 والتي أسندت إليها المهام التالية: البحث، الاستكشاف، التنقيب، الإنتاج، الاستغلال، النقل، التكرير والتوزيع الداخلي والخارجي للمشتقات البترولية، وسوف نقوم في هذا المطلب بالتعريف بمؤسسة نفطال وتطورها ومهامها الرئيسية الموكلة لها، ومختلف المواد التي تقوم بتسويقها وهيكلها التنظيمي¹.

الفرع الأول: نشأة مؤسسة نفطال (NAFTAL)

لطالما كان قطاع المحروقات قطاعا مهما وحساسا، ومن أجل ضمان السير الحسن وبأفضل الشروط، كلفت مهمة تسيير قطاع المحروقات في الجزائر إلى مؤسسة سوناطراك، حيث قررت السلطات الجزائرية إنشاء مؤسسة سوناطراك بموجب المرسوم رقم 63-491 الصادر في 1963/12/31، ووضعت المؤسسة آنذاك تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة.

ومن أجل تخفيض الضغط المتزايد على سوناطراك، تم توزيع المهام على مؤسسات أخرى تفرعت من سوناطراك من أجل ضمان السير الجيد للعمل، فتم إنشاء مؤسسة نفتاك (NAFTEC)، مهمتها تكرير المواد البترولية، ومؤسسة نفطال (NAFTAL) التي أوكلت لها مهمة توزيع وتسويق المنتجات البترولية، وقد تم إنشاء مؤسسة نفطال بموجب المرسوم رقم 101-80 المؤرخ في 1980/04/06، وانطلقت في أداء مهمتها في 1982/01/01، وفي 1987/08/27 أخذت نفطال شكل مؤسسة ذات أسهم (SPA).

يرجع مصطلح نفطال إلى:

NAFT: أي النفط، وهو المصطلح العلمي للبترول.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 63-494 المؤرخ في 1963/12/31.

AL: الحرفين الأولين من كلمة الجزائر (ALGERIE).

أي أن كلمة "نفطال" تعني نفط الجزائر.

ولقد بدأت عملية البحث والتنقيب والتسويق وذلك من خلال توسيع مجال البحث العلمي في مؤسسة سوناطراك ابتداء من سنة 1967، لاسيما في مجال البتروكيماويات. ولقد تم إنشاء المؤسسة الوطنية للتكرير والتوزيع للمنتجات البترولية (ERDP)، والتي وضعت تحت وصاية المناجم آنذاك، وفي 1987/08/25 انحلت (ERDP) بموجب المرسوم رقم 87-189 الذي تم من خلاله الفصل بين النشاطين التوزيع والتكرير، وذلك بإنشاء مؤسسة (NEFTEC) الخاصة بنشاط التصفية والتكرير، ومؤسسة نفطال الخاصة بعملية التوزيع. يبلغ رأسمال مؤسسة نفطال 15.650.000.000 دج، وهي من المؤسسات التي تلعب دورا هاما في الاقتصاد الوطني.

الفرع الثاني: المهام الرئيسية لمؤسسة نفطال

تتمثل المهام الرئيسية لمؤسسة نفطال كما يلي¹:

1. تنظيم وتطوير عمليتي التسويق وتوزيع المواد البترولية.
2. تخزين ونقل جميع المواد البترولية المسوقة على مستوى التراب الوطني.
3. تطوير الهياكل القاعدية للتخزين والتوزيع من أجل ضمان تغطية حاجيات السوق.
4. الحرص على تطبيق واحترام التدابير الخاصة بالأمن الصناعي وحماية البيئة.
5. القيام بجميع دراسات السوق التي تخص استهلاك المواد البترولية.
6. تطوير صورة وجودة العلامة ونوعيتها.
7. تأمين وصيانة مختلف المعدات والأدوات والمنشآت.
8. تطوير المستوى التأهيلي للعمال وذلك بإجراء تربيصات متوالية.
9. وضع الميزانية التقديرية.
10. تسويق الوقود والزيوت.

الفرع الثالث: تطور مؤسسة نفطال

لقد عرفت المؤسسة مجموعة من التطورات نذكرها فيما يلي²:

¹ - من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

² - من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الفصل الرابع: دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية

- 1989: تم إلغاء مركزية تشغيل مؤسسة نفضال الاجتماعية والثقافية.
- 1990: تم إلغاء مركزية النشاط بالنسبة (للمخزونات، المبيعات، الزبائن)، وتعزز بنظام معلومات.
- 1992: تم الربط بين وحدات التوزيع للمؤسسة تبعا للدراسات الخاصة ب (التدفق، المنتج).
- 1996: في هذه السنة:
 - ألغيت مركزية النشاط (للتكاليف والأسعار).
 - تم حل مديرية التجارة الخارجية.
 - إنشاء مديرية حماية الأملاك.
 - إنشاء هيكل الأمن الداخلي على مستوى الوحدات.
 - حل وحدات المؤسسة للموانئ .
 - إنشاء خلية الأمن الصناعي.
 - إنشاء مديرية المراقبة ومراجعة الحسابات وتنظيمها.
 - إنشاء وحدة المطبعة.
 - فك مديرية الوقود، زيوت التشحيم، المطاط، الزيت، ومديرية غاز البترول المميع، ومديرية الطيران والملاحة البحرية.
- 1999: تم في هذه السنة:
 - إنشاء مركز ميثاق المديرية المكلفة بالاتصال.
 - إنشاء وتنظيم هيكل دار المحفوظات المركزية.
 - حل ثلاث مديريات جهوية لمراقبة ومراجعة الحسابات.
 - حل مشروع وحدة نفضال لغاز البترول المميع للجزائر العاصمة.
- 2000: تم في هذه السنة:
 - حل وحدة الإعلام الآلي، وإنشاء مركز المعالجة الإعلامية.
 - إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم غاز البترول المميع ولقسم الوقود وزيوت التشحيم.
 - إعادة تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية والثقافية.
 - إنشاء قسم الزيت وإعادة المخطط التنظيمي الخاص به.
 - إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم الطيران والملاحة.
- 2001: في هذا العام تم:
 - إنشاء منصب مساعد مسؤول عن الاتصال.
 - التنظيم المفصل لقطاع CLP و GPL والزيت.

- تعديل تنظيم المقر لقطاع CLP و GPL.
- تعديل الهيكل التنظيمي لوحدة المطبعة.
- مشروع مركزي لتسيير تدفقات الخزينة.
- التنظيم المفصل لمديرية الصيانة والإنجاز.
- إعادة تنظيم مركز التكوين بالشرق.
- إنشاء مديرية التكوين.

● 2002: كما تم في هذه السنة:

- إعادة تنظيم مديرية الإدارة والمالية لفرع الزيت.
- إعادة تنظيم مقر فرع GPL.
- تنظيم النشاط الجبائي على مستوى فرع ومديرية المقر.
- إعادة تنظيم الهيكل الكلي لمؤسسة نفطال.
- إنشاء مخبر لمراقبة الجودة.
- تنظيم عام لفرع الطيران والبحرية.
- تسمية مناطق CLP و GPL بالوحدات " DISTRICT "

الفرع الرابع: أهم المواد البترولية المسوقة من طرف مؤسسة نفطال

تقوم مؤسسة نفطال بتسويق عدة منتجات من مشتقات البترول والغاز الطبيعي وأهمها¹:

1. غاز البترول المميع (Gaz pétrolier liquéfié GPL): يتمثل في البوتان، GPLc (غاز خاص بالسيارات).
2. الوقود (Carburants): يخص مختلف السيارات والشاحنات، ومن بينها: بترين عادي، بترين بدون رصاص، السير غاز، بترين ممتاز.
3. الزيت (Bitumes): يستعمل في أعمال البناء والنشاطات الصناعية.
4. العجلات المطاطية (Pneumatiques): نفطال تقوم بتسويق مختلف أنواع العجلات الخاصة بالسيارات، الحافلات، الشاحنات، ومختلف العجلات الأخرى.
5. الزيوت (lubrifiants): مثل زيت التشحيم (GRS)، الزيوت الصناعية (HIN)، زيوت خاصة بمحركات ديازال (HMD).

¹ - من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الفرع الخامس: إمكانيات المؤسسة

تحتوي مؤسسة نפטال على إمكانيات بشرية ومالية كبيرة، وسوف نقوم بعرضها فيما يلي:

1. الإمكانيات البشرية: يوضح الجدول الآتي الطاقة البشرية الموجودة في مؤسسة نפטال كما يلي:

الجدول رقم 14: الإمكانيات البشرية لمؤسسة نפטال

النسبة المئوية %	عمال مؤقتين	عمال دائمين	الطبيعة القانونية الكفاءات
10.82 %	437	2615	إطار
30.31 %	1149	7394	منسق
58.86 %	6410	10180	منفذ
-	7996	20189	المجموع
100 %	28185		المجموع الكلي

المصدر: من الأمانة العامة حسب إحصائيات 2007.

2. الإمكانيات المادية: تمتلك مؤسسة نפטال إمكانيات مادية كبيرة كما يلي:

- 67 مركز لتخزين وتوزيع الوقود والزيوت والمشتقات البترولية، حيث أن لها قدرة تخزين تقدر بـ: 600.000 م³.

- 44 مركز تعبئة لغاز البترول المميع.
- 16 وحدة لتكرير الزيت.
- 55 مستودع تموين جوي ومركز بحرية.
- 59 مستودع خاص بتخزين غاز البترول المميع.
- 1576 محطة خدمات من توزيع وبيع.
- 3250 ناقلة توزيع.
- 380 كلم أنابيب تمرير المنتجات منها غاز البترول المميع.
- أما فيما يخص المعدات فهي تمتلك ما يلي:
- 2476 شاحنة ذات صهاريج.
- 1577 جرار بري.
- 1439 شاحنة ذات مركبة.

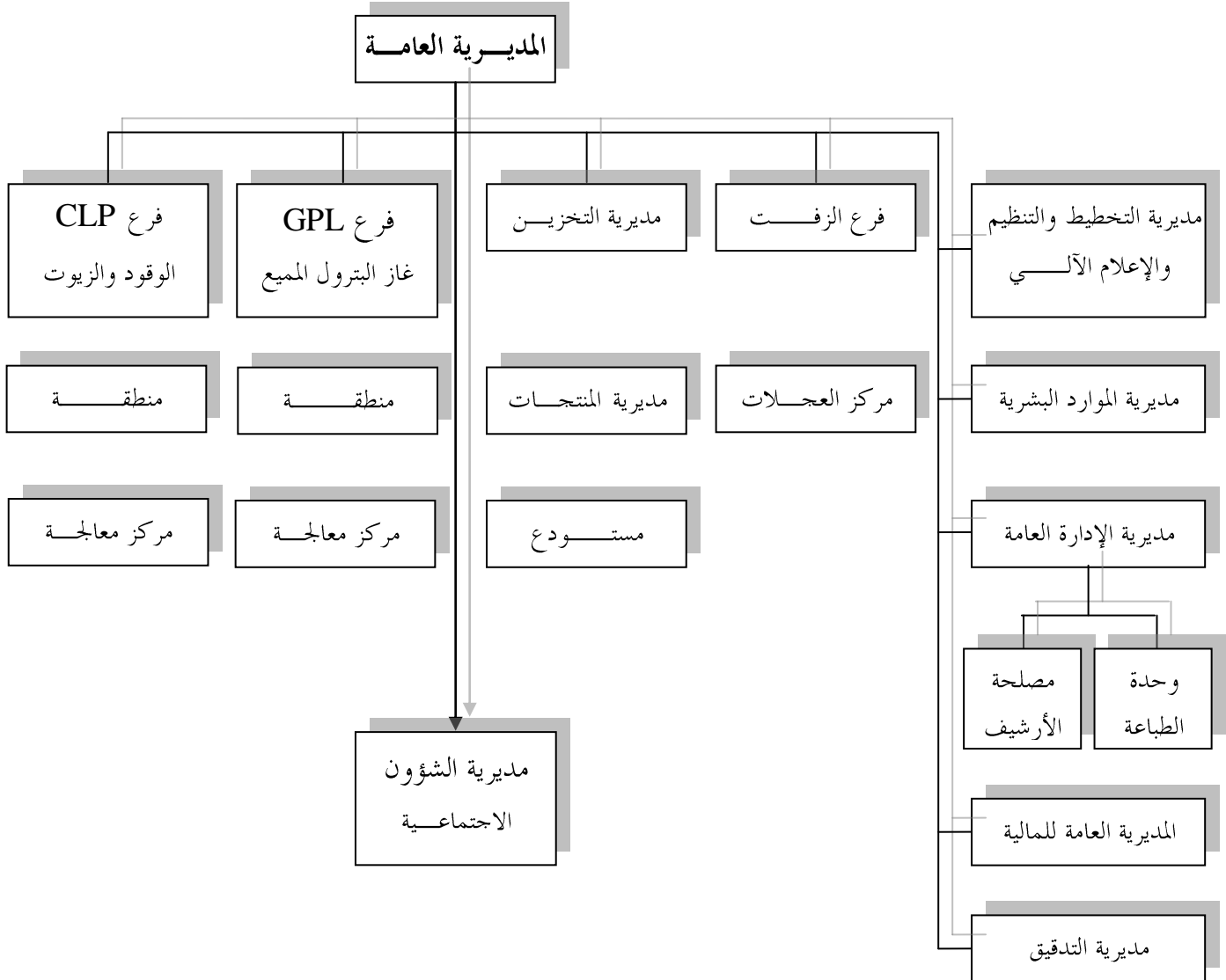
• 682 آلة صيانة.

• 1526 سيارة مصلحة

الفرع السادس: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال

يمكن إبراز الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال في الشكل التالي:

الشكل رقم 15: الهيكل تنظيمي لمؤسسة NAFTAL



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: وحدة نفضال للبلدية GPL

سوف نقوم في هذا المطلب بالتعريف بوحدة غاز البترول المميع GPL، ومهامها الرئيسية، وإمكانيات هذه الوحدة وهيكلها التنظيمي¹.

الفرع الأول: نشأة وحدة غاز البترول المميع GPL

بقرار من السيد المدير العام لفرع GPL واستنادا للقوانين الخاصة بالمؤسسة من المادة رقم 17 وباستشارة المجلس الإداري تم تعيين رئيس المدير العام للمؤسسة بتاريخ 1998/04/18، وبمقتضى القرار رقم 504-98 الصادر في 1998/10/13 والمتضمن إعادة تنظيم مؤسسة نفضال "مؤسسة ذات أسهم" قرر السيد مدير قسم غاز البترول المميع مايلي²:

إنشاء وحدات غاز البترول المميع بالمناطق التالية:

1. وحدة غاز البترول المميع الشلف.
2. وحدة غاز البترول المميع أم البواقي.
3. وحدة غاز البترول المميع باتنة.
4. وحدة غاز البترول المميع بجاية.
5. وحدة غاز البترول المميع بشار.
6. وحدة غاز البترول المميع البلدية.
7. وحدة غاز البترول المميع البويرة.
8. وحدة غاز البترول المميع تلمسان.
9. وحدة غاز البترول المميع تيارت.
10. وحدة غاز البترول المميع تيزي وزو.
11. وحدة غاز البترول المميع الجزائر.
12. وحدة غاز البترول المميع الجلفة.
13. وحدة غاز البترول المميع سطيف.
14. وحدة غاز البترول المميع سعيدة.
15. وحدة غاز البترول المميع سكيكدة.
16. وحدة غاز البترول المميع قسنطينة.

¹ - من الوثائق الداخلية للمؤسسة.

² - المرسوم التنفيذي رقم 504/98 المؤرخ في 1998 / 10/13 المتضمن إعادة تنظيم شركة نفضال.

17. وحدة غاز البترول المميع حاسي مسعود.

18. وحدة غاز البترول المميع وهران.

19. وحدة غاز البترول المميع برج بوعرييرج.

وهذا القرار أصبح ساري المفعول ابتداء من 1999/11/01.

تعتبر وحدة غاز البترول المميع بالبلدية وحدة تجارية نشاطها الأساسي هو الشراء والتوزيع للمنتجات البترولية، "وقود، زيوت، أطواق"، كما لها عدة مشاريع أخرى محددة من طرف الدولة، وتمتلك مقر ومؤسسة قاعدية عملية كالآتي:

- أ- مركز التعبئة بني تامو البلدية ← CR31
- ب- مستودع الغاز المدية المدية ← CR41
- ج- مركز صغير للتعبئة حجوط تيبازة ← CR32
- د- مركز صغير للتعبئة الخميس عين الدفلى ← CR33
- هـ- مركز صغير للتعبئة الزيرية المدية ← CR34

الفرع الثاني: مهام وحدة غاز البترول المميع GPL

وتتمثل مهام الوحدة في:

1. توزيع منتجات غاز البترول المميع للمستعملين في أحسن الظروف خاصة فيما يتعلق بالتكلفة، الجودة، الأمن.

2. تطوير وترقية غاز البترول المميع بكل أشكاله خاصة الخام وغاز الوقود.

3. تطوير الشراكة والتعاون في ميدان غاز البترول المميع.

4. التخزين والنقل لكل المنتجات البترولية المسوقة وضمان خدمات ما بعد البيع.

5. ضمان صيانة التجديد والإصلاح للتجهيزات وكذلك الاستقرار داخل الوحدة.

6. التوجيه ومراقبة السير الحسن للهيئات والمصالح.

7. ربط ومراقبة وظائف التوزيع، التخزين، النقل، شبكة البيع والتموين.

8. تحليل واقتراح سياسات وإستراتيجيات في ميدان التخزين، التوزيع، والتموين بالمنتجات.

9. تبادل المعلومات مع الدول الأخرى في إطار تطوير التعاون في ميدان المحروقات.

الفرع الثالث: أهداف قسم غاز البترول المميع GPL

من بين الأهداف المستقبلية لقسم غاز البترول المميع GPL نذكر ما يلي:

1. التسيير والتنظيم والدفع وتطوير نشاط التعبئة "الملء"، وتوزيع غاز البترول المميع GPL.

2. العمل على تطوير أساليب نقل غاز البترول المميع الخام بحريا، خطوط الأنابيب، الشاحنات، التخزين، أو النقل عن طريق البر.
3. العمل على احترام الأسس والنصائح الأمنية على كامل شبكة غاز البترول المميع (النقل، التعبئة، التخزين، القارورات، الصهاريج).
4. تطوير وتنظيم شبكة التسويق والتوزيع.

الفرع الرابع: تقسيمات فرع غاز البترول المميع GPL

ينقسم فرع غاز البترول المميع GPL إلى قسمين هما:

- 1- قسم وظيفي: يتمثل في الوحدات الإدارية، المديریات.
 - 2- قسم عملي: وجد بغرض إتمام تطبيق الوظائف الخاصة بعملية الإنتاج، وذلك على مستوى كل المناطق ومراكز التخزين والتعمير والمستودعات ونقاط البيع.
- إن فرع غاز البترول المميع GPL مختص في تعبئة وبيع غاز البترول المميع والمكون في البوتان والبروبان وغاز البترول المميع للوقود GPL/c، أو بصفة أساسية يقتصر نشاطه على غاز البروبان والبوتان في أحجامه المختلفة، حيث نجد:

- B13:** قارورات غاز تحتوي على 13 كلغ من البوتان.
- B03:** قارورات غاز تحتوي على 03 كلغ من البوتان.
- B35:** قارورات غاز تحتوي على 35 كلغ من البروبان، أو كذلك غاز البترول المميع GPL/c الذي هو مزيج من البوتان والبروبان.

الفرع الخامس: أنواع مراكز التعبئة

لفرع GPL البلدية ثلاث أنواع من مراكز التعبئة:

1. مركز التعبئة CE: يتم فيه استقبال المواد الأولية الخام عن طريق الأنابيب (Pipe)، ومن ثم يتم تعبئة قارورات البروبان والبوتان، وكذلك توزيع المواد الأولية إلى مختلف مراكز التعبئة الصغيرة التابعة لها.
2. مركز التعبئة صغير MCE: وفي هذه المراكز يتم استقبال المادة الأولية من مراكز التعبئة ويقوم بتعبئتها لكن يكون محدود الكمية.
3. مخزن التموين DR: يتم في مخزن التموين استقبال القارورات المعبئة من طرف مراكز التعبئة ويعتبر كنقطة بيع.

الفرع السادس: الهيكل التنظيمي لفرع GPL

يحتوي فرع GPL على الفروع التالية:

1. **المدير:** إن السلطة العليا في فرع GPL ممثلة بمدير عام يسهر على الأداء الفعال لفرع GPL، ويساعده في مهمته مجموعة من الموظفين، موزعين على كل من نيابة المدير والسكرتارية والمساعدين والمجموعة القانونية. كما أن للمدير المسؤولية التامة بالإمضاء على الوثائق وإصدار القرارات.
2. **الأمانة:** إن المهام التي يقوم بها السكرتير من أجل ضمان الاتصالات الداخلية والخارجية، وذلك من خلال قيامه بالأعمال التالية:

- أ- ضمان سير البريد الداخلي والخارجي.
- ب- تعيين ملفات خاصة بالجهات والقرارات.
- ج- كتابة البرقيات والوثائق المتعلقة بخدمات المدير بالكمبيوتر.
- د- استقبال الزوار.
- هـ- إدارة تجهيزات المدير.

3. **مصلحة الأمن والأمن الصناعي:** وتتمثل فيما يلي:

- أ- إبلاغ المدير بكل ما يتعلق بالمشاكل وعدم احترام القوانين الخاصة بالأمن.
- ب- إتباع الإجراءات الأمنية والمساعدة على تنفيذها على قطاعات إعادة البيع، نقطة البيع الحر، التسيير المباشر، التسيير الحر.

4. **مصلحة الإعلام الآلي:** تتمثل مهام مصلحة الإعلام الآلي فيما يلي:

- أ- وضع برنامج جاهز (Logiciel) لكل مديرية من المديريات.
- ب- وضع شبكة محلية على مستوى فرع GPL، وتطوير نظم المعلومات والاتصالات بين مختلف المراكز والمناطق.

- ج- صيانة معدات الإعلام الآلي عن طريق العناية بها ووقايتها وتأمين المساعدة والتكوين لصالح فرع GPL.

- د- متابعة مختلف المتطلبات والدراسات التقنية الخاصة بالإعلام الآلي.
- هـ- مراقبة وتحليل معلومات التسيير الإدارية.
- و- إنجاز الجداول والتقارير الخاصة بالعمل الإداري.
- ز- تأمين التجهيزات والاستغلال والحفاظ على برنامج التسيير.
- ح- إنجاز لوحة القيادة مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف العمليات الإدارية.

5. دائرة الاستغلال:

تشمل دائرة الاستغلال على المصالح التالية:

- أ- **مصلحة النقل:** تقوم هذه المصلحة بعدة مهام على مستوى المنطقة أهمها:
 - تقوم بتقسيم ميزانية النقل لكل مركز نقل للغاز.
 - مراقبة وسائل النقل التابعة للوحدة، هل تعمل بصفة عادية ومنتظمة.
 - الاتصالات مع مركز التعبئة التابعة لها لمناقشة المشاكل المتعلقة بالنقل.
 - التنسيق والمعاونة بين مراكز التعبئة لوسائل النقل.
 - القيام بعملية تصليح العطب بالنسبة لوسائل النقل التابعة للمركز .
- ب- **مصلحة التوزيع:** لها عدة مهام هي:
 - مراقبة المبيعات.
 - البرمجة السنوية لتموين المنطقة بالغاز.
 - مراقبة مراكز التعبئة من أجل احتياجاتهم اليومية بالغاز.
- ج- **مصلحة الإنتاج:** تقوم بإنتاج المنتج حسب الطلب للمبيعات والتوزيع إلى مراكز التعبئة للاستهلاك.

6. دائرة التقنيات والصيانة: تنقسم هذه الدائرة إلى المصالح التالية:

- أ- **مصلحة التخطيط:** تقوم هذه المصلحة بعدة مهام وهي:
 - تسيير المعلومات والمعطيات الآتية من المديريات والوحدات الأخرى من أجل وضع عمل موحد.
 - تنظيم أنظمة تسيير الفرع.
 - وضع دراسات ومتابعات للعمليات والمنتجات لفرع GPL من أجل توجيه الإدارة إلى تسيير أحسن للفرع.
- ب- **مصلحة العتاد المنتج:** تقوم هذه المصلحة بتوفير العتاد اللازم لعمليات الإنتاج وبأحسن التقنيات.
- ج- **مصلحة الصيانة والتركيب الثابت:** تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:
 - التكفل بالعمل الجيد للميدان التقني للفرع عن طريق التحكم في مختلف معدات الإنتاج.
 - السهر على توفير الأمن الضروري لسير آليات العمل.
 - صيانة الآلات ومعدات التعبئة، وكذلك تقوم بعملية الإصلاح الخاص بالمعدات التابعة للوحدة.

7. **دائرة التسويق:** تقوم هذه الدائرة بتسويق المنتجات الخاصة بالفرع في أحسن الظروف (الوقاية، الأمن، التخزين)، وترقية مختلف المنتجات، وإعداد مخططات التسويق والمبيعات السنوية، وتنقسم هذه الدائرة إلى:

أ- **مصلحة البيع:** هي المسؤولة عن تسجيل العمليات المحققة من طرف المؤسسة وكذا المعاملات مع الزبائن الذين هم دائنون، وكذلك السهر على التطبيق الصارم لإجراءات البيع الخاصة بعقود الزبائن وكذا الاحتياجات وسياسة القروض.

ب- **مصلحة التسويق:** وهي المصلحة المسؤولة عن :

- نظام المعلومات التسويقي في المؤسسة.
- دراسة التحركات السوقية المحلية للمنتجات .
- تقوم بالسياسات التسويقية والترويجية للمنتوج.

8. **دائرة المستخدمين:** تشمل دائرة المستخدمين على المصالح التالية:

أ- **مصلحة الموارد البشرية:** وهي المصلحة المسؤولة عن:

- إعداد ووضع سياسة محددة وجيدة للموارد البشرية.
- الاهتمام بدراسات التخطيط والإحصائيات واحتياجات التكوين وتحليل مختلف الأعمال.
- وضع ميزانية الأعمال والأجور.
- متابعة الفعاليات (الحركيات، دخول، خروج، الإستقالات، التقاعد، الترقية).
- هي المسؤولة عن استقبال الملفات حسب المؤهلات.
- التوظيف بالوحدة.

ب- **مصلحة الموظفين والتسيير:** وهي المصلحة المسؤولة عن المهام التالية:

- إعطاء الأوامر لمصلحة الأجور مثل التغيب بالنسبة للعمال.
- مراقبة التصرفات الخاصة بالعمال كالتأديب ودراسة الحالة والخروج بنتيجة.
- استقبال طلبات العمال الخاصة بالإجازة، العطل السنوية والمرضية.
- تحديد وضعيات الضرائب وإعلام صندوق الضمان الإجتماعي بالإشتراكات.
- الاهتمام بجميع الاحتياجات المتعلقة بالأجور.

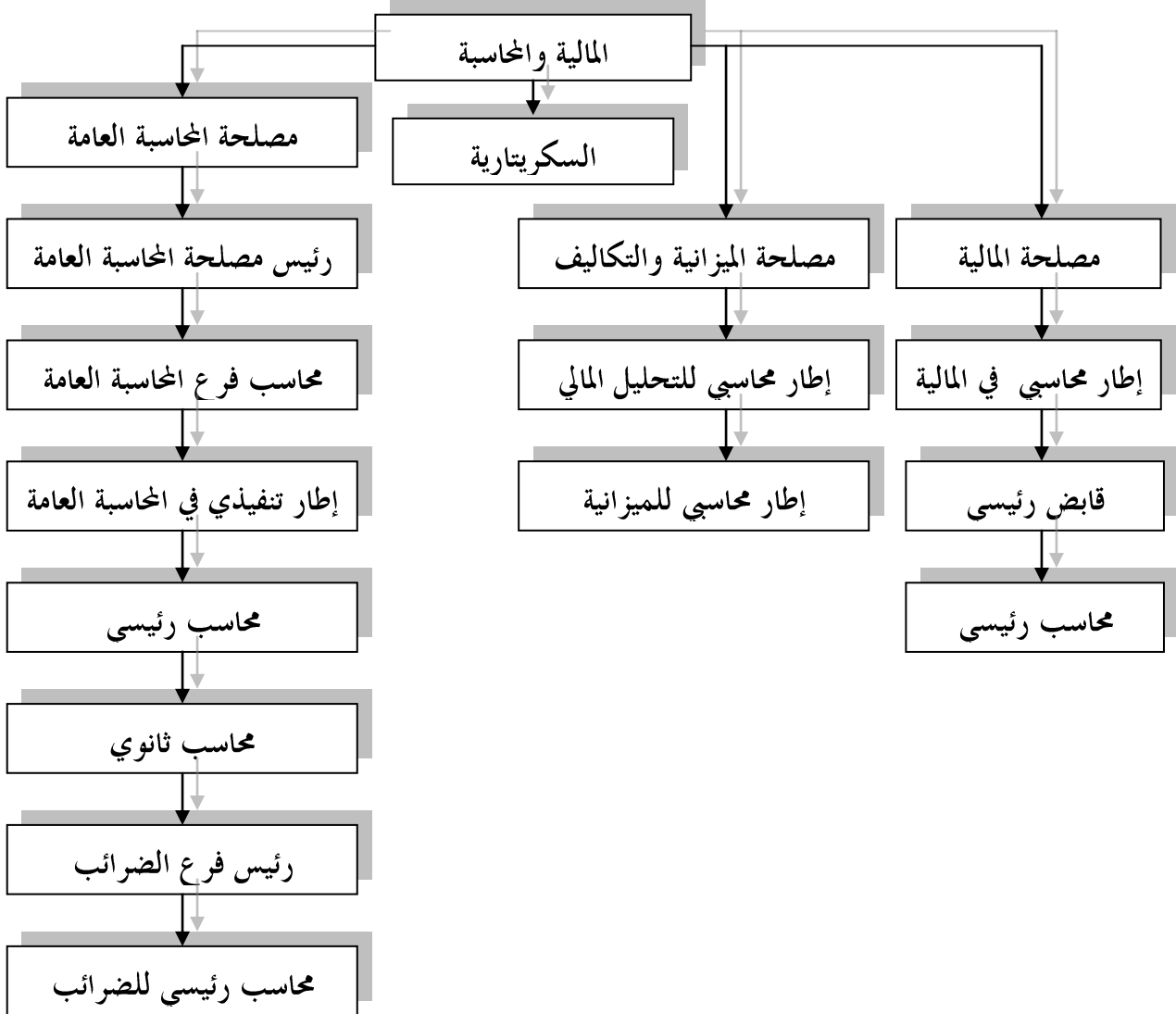
ج- **مصلحة الوسائل المشتركة:** تشمل هذه المصلحة على:

- ضمان تلبية حاجيات الفرع.
- جعل إجراءات العمل في صالح مختلف الهياكل.

- توفير مختلف الوسائل الاستهلاكية للفرع عن طريق المشتريات (أدوات المكتب مثلا).
 - ضمان حسن الاستغلال للمرافق وأجهزة الاتصال.
 - القيام بأشغال التهيئة وإصلاح الوسائل.
9. **دائرة المالية والمحاسبة:** تقوم هذه الدائرة بوضع سياسة مالية للفرع، كما تقوم بضمان التسيير المالي الدقيق، والتحكم في المحاسبة العامة داخل الفرع تطابقا مع الإجراءات والتشريعات الخاصة به، وكذلك دراسته لحاجيات الفرع المتعلقة بالتمويل وتسيير الخزينة والحسابات البنكية والقيام بتدقيق الحسابات والتنسيق بين مجموع الأعمال الخاصة بالتحليل المالي، وتنقسم هذه الدائرة بدورها إلى المصالح التالية:

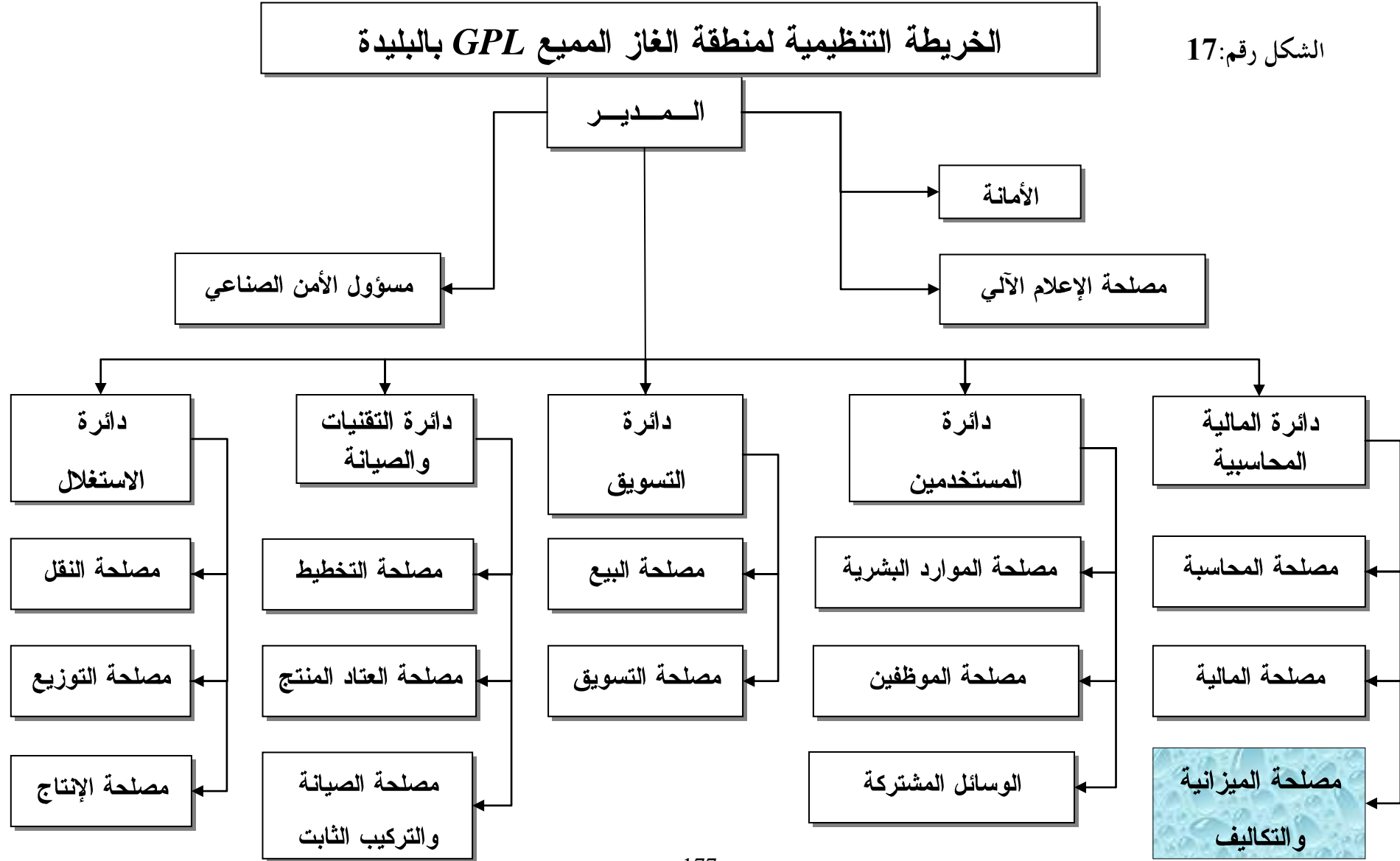
- أ- **مصلحة المحاسبة العامة:** وهي المصلحة المسؤولة عن:
 - تسجيل كل القيود والعمليات المحاسبية وذلك بعد تلقي كل فواتير البيع والشراء.
 - تحديد قيمة الضرائب.
 - استرجاع الحقوق التي حان موعد استحقاقها من طرف الزبائن.
 - الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي.
- ب- **مصلحة المالية:** تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:
 - جمع كل الأموال الخاصة بالعملية التي باعت فيها المؤسسة البضائع بصك بريدي أو نقدا.
 - الإشراف على كشف التقارب.
- ج- **مصلحة الميزانية والتكاليف:** تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:
 - توزيع الأعباء غير المباشرة التي حدثت خلال الدورة.
 - حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لكل المنتوجات.
 - حساب النتيجة التحليلية للمنتوجات.
 - إعداد الموازنات التقديرية.
 - المقارنة بين ماهو حقيقي وما هو مقدر، واستخراج الانحرافات.
 - محاولة إعداد دراسات لتخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح.

الشكل رقم 16: الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية لفرع GPL البلدية



المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الشكل رقم: 17



المطلب الثالث: تقديم غاز البوتان

يقوم قسم GPL بتسويق ثلاثة مواد، البوتان، البروبان، وقود غاز البترول المميع (GPL\C)، غير أن غاز البوتان يحتل المكانة الأساسية في المؤسسة.

الفرع الأول: التعريف بغاز البوتان

البوتان هو GPL، وهو مركب هيدروكربوني يتكون أساسا من الكربون (C)، والهيدروجين (H)، صيغته الكيميائية C_4H_{10} ، وهو على شكله الجاهز ليس مركبا كيميائيا صافيا، وإنما هو خليط من الهيدروكربونات.

يكون غاز البوتان سائلا في درجات الحرارة المنخفضة (تحت الصفر)، ويتحول إلى غاز ابتداء من درجة الحرارة 0° ، حيث أن 1 لتر من البوتان السائل يحرر 239 لتر غاز في شروط معينة (15C، 1BAR) والكتلة الحجمية للبوتان هي 0.513 كغ/ل في $50C$.

كما أن استعمالات غاز البوتان كثيرة ومتنوعة أهمها:

- 1- الاستعمال المنزلي: كالطبخ، التدخين، التكييف، تشغيل بعض الأجهزة، الإنارة.
- 2- الاستعمال الجماعي: في الفنادق، المطاعم، المستشفيات... الخ
- 3- الاستعمال الصناعي والتجاري: في الأشغال العمومية، البناء، الصناعات الكيميائية مثل العطور وغيرها.

الفرع الثاني: مصادر استخراج غاز البوتان

إن غاز البوتان يعتبر من منتجات باطن الأرض التي تراكمت منذ ملايين السنين و يتم استخراجه من مصدرين أساسيين هما: البترول الخام ومعالجة الغاز الطبيعي.

1- البترول الخام: يتم في معامل تكرير البترول الخام تقطير البترول داخل أعمد خاصة، أين يتم الحصول على غاز البوتان بارتفاعه على شكل غاز إلى أعلى العمود، أين يستقبل ويجمع ثم يتم تمييعه لتسهيل عملية نقله وتوزيعه، ولهذا السبب يسمى غاز البترول المميع GPL.

2- معالجة الغاز الطبيعي: يستخرج من الغاز الطبيعي غاز البترول المميع الذي ينقل عن طريق الأنابيب البترولية إلى مركبات الفصل بهدف الحصول على البوتان لوحده، كما يمكن استخراجه من عملية تمييع الغاز الطبيعي.

الفرع الثالث: إنتاج غاز البوتان

إن عملية إنتاج غاز البوتان تتركز على تحويله من الشكل الخام إلى الشكل الجاهز، حيث يتم نقل غاز البوتان خاما من وحدات التمييع ووحدات المعالجة إلى مراكز التعميم من أجل تحويله إلى الشكل الجاهز عبر مراحل عديدة أهمها:

الفصل الرابع: دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البلدية

1. توفير القارورات الخاصة بغاز البوتان ومراقبة صلاحيتها قبل التعمير.
2. ضغط غاز البوتان داخل القارورات.
3. مراقبة وزن القارورة المملوءة ومدى مطابقتها للمقاييس المعمول بها.
4. مراقبة التسربات التي تكون قد حدثت للقارورات أثناء عملية التعمير.
5. تجميع وإحصاء القارورات.

إن عملية التعمير تقتضي وضع غاز البوتان في نوعين من القارورات هما:

- B13: قارورة بسعة 13 كلغ.

- B03: قارورة بسعة 03 كلغ.

وتجدر الإشارة إلى أن قارورة غاز البوتان رغم خضوعها للمراقبة قبل وبعد عملية التعمير، إلا أن الزبون قد يجد قارورة غاز بها ثقب أو غير معبئة جيدا، أو حتى معبئة فوق الحاجة مما يسبب خطرا على حياته. أما فيما يخص سعر قارورة غاز البوتان فهو محدد من طرف الدولة بقيمة 157 دج للقارورة، وهو بذلك لا يغطي تكاليف عملية التعمير التي تعتبر مكلفة جدا، أما السعر الذي تصل به إلى المستهلكين هو 230 دج، وقد يرتفع في بعض المناطق الداخلية، وعموما فإن متوسط سعر قارورة B13 يتراوح ما بين 200 دج إلى 230 دج على المستوى الوطني.

الفرع الرابع: توزيع غاز البوتان

تقوم مؤسسة نفطال بتوزيع غاز البوتان إلى المستهلكين وتضمن تزويد السوق الوطنية بشكل مستمر، لكون غاز البوتان منتج اجتماعي، وانقطاعه يشكل أزمة كبيرة في بعض المناطق النائية، وستتناول فيما يلي أهم قنوات التوزيع التي تستعملها نفطال لإيصال غاز البوتان إلى المستهلك النهائي انطلاقا من مراكز التعمير، كما سوف نتطرق إلى مختلف نقاط البيع.

1- **قناة التوزيع القصيرة:** تتميز بوجود علاقة مباشرة بين المؤسسة والمستهلك النهائي، حيث يتم تلبية الطلبات مباشرة من مراكز التعمير.

2- **قناة التوزيع المتوسطة:** وهي القناة التي تتميز عادة بوجود وسيط بين المؤسسة والمستهلك.

الفرع الخامس: تقييم غاز البوتان

لغاز البوتان عدة مزايا، لكن هناك بعض العيوب التي يخلفها وسوف نحاول ذكر المزايا والعيوب المختلفة كما يلي:

1. **مزايا غاز البوتان:** لغاز البوتان عدة مزايا نذكر منها ما يلي:

- أ- البوتان كباقي منتجات غاز البترول المميع خال من الكبريت، وبالتالي ينقص من أخطار التلوث.
- ب- سهولة التخزين و النقل في شكله السائل.

- ج- قارورة غاز البوتان لا تحتاج إلى تجهيزات كبيرة ومكلفة عند تنصيبها.
2. عيوب غاز البوتان: لغاز البوتان عدة عيوب نذكر منها ما يلي:
- أ- قارورة غاز البوتان يمكن أن تشكل خطرا على حياة الإنسان في حالة حدوث تسربات نظرا لسوء استعمالها.
- ب- استعمال قارورة غاز البوتان يكلف جهدا كبيرا أحيانا ابتداء من لحظة اقتنائها.
- ج- إن عملية تعبئة غاز البوتان في قارورات تفرض على الزبائن وجوب اكتساب هذه الأخيرة من أجل الحصول على المنتج.

المطلب الرابع: استراتيجية المؤسسة

- لمؤسسة نفطال عدة استراتيجيات مستقبلية مبنية على أسس تم دراستها من خلال التخطيط الجيد للمؤسسة والتحكم في مختلف نشاطاتها، ومن هذه الاستراتيجيات ما يلي:
1. تخفيض تكلفة المنتجات.
 2. تحقيق الأرباح على مستوى الوحدات وعلى مستوى المؤسسة الأم.
 3. إدخال التقنيات الحديثة على مستوى الوسائل والآلات الإنتاجية.
 4. التحكم في مختلف الطاقات والإمكانيات المتاحة وتسييرها أحسن استغلال.
 5. تغطية كامل الوطن بالمنتجات.
 6. البحث عن أسواق خارجية من أجل عملية التصدير.
 7. رفع المستوى الرقابي لجودة المنتج.
 8. تحسين الأداء.
 9. الزيادة في رأس المال.

المبحث الثاني: حساب التكاليف في مؤسسة نفطال فرع GPL البلدية

لقد تبنت المؤسسة خلال السنوات الأخيرة معايير تعديلية لتأمين التحكم في التكاليف، تحسين الأداء الإنتاجي وكذا ترقية سياسة تسويقية ذات جودة وهذا من خلال اعتماد محاسبة التكاليف كأداة تساهم في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي العمل على تحقيق أهدافها.

المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة

الحقيقة أن أهمية وضع نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة كوسيلة معلومات لم تظهر إلا بعد مرور المؤسسة إلى مؤسسة ذات أسهم، حيث أن أول علاقة لها بمحافظ الحسابات سنة 1992، أظهرت عدم كفاية عامة أنظمة المؤسسة وبالأخص غياب محاسبة التكاليف التي تسمح بـ:

- التقسيم حسب فرع النشاط لنتيجة الاستغلال.

- تمثل قاعدة لتقييم المخزونات.
- الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الواضحة والسريعة.
- كما يدخل هذا الاهتمام في إطار تحضير المؤسسات الوطنية لجعلها قادرة على التكيف والخوض في غمار المنافسة الدولية باعتبار أن المعيار الذي يحكم هذه الأخيرة هو معيار المردودية الاقتصادية والذي لم يكن موجودا من قبل في الاقتصاد المخطط.
- هذه المردودية لا يمكن أن تقاس إلا في ظل تقنيات التسيير المحددة، حيث تعد محاسبة التكاليف من أهمها باعتبارها تقوم في مضمونها على تحديد أسعار التكلفة، وبالتالي إمكانية التعرف على هامش الربح.
- ومن الأدوات المستعملة في نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة ما يلي:
- الدفتر التقني لوضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف.
- المخطط الحسابي التحليلي.
- جدول الترميز.
- دليل تشخيص الحسابات.
- إجراءات التوزيع ومصاريف المقر.
- المطلب الثاني: توزيع الأعباء غير المباشرة.**
- إن الأعباء غير المباشرة توجه إلى الحسابات التحليلية وتوزع وفق نظام محاسبة التكاليف على مستوى كل الأنشطة والمنتجات من خلال مفاتيح التوزيع، وتقسم إلى:
- الأعباء المشتركة بين المراكز.
- أعباء غير مباشرة للمؤسسة الأم.
- أعباء غير مباشرة للفرع.
- وسوف نقوم بدراسة الأعباء غير المباشرة لمؤسسة نفطال والقيام بتوزيعها.

الجدول رقم 15: تجميع التكاليف

الوحدة (دج)

المجموع	الدائرة المالية والمحاسبية	دائرة التسويق والتجارة	دائرة الاستغلال	الدائرة التقنية	دائرة المستخدمين	الإدارة العامة لوحدة البلدية	المديرية العامة للغاز المميع	المديرية العامة	
	47060	47050	47043	47040	47031	47020	47012	47013	
13488071.31	138019.71	58694.37	32102.73	217475.25	993409.79	88012.8	6733137.47	5227219.19	مواد ولوازم مستهلكة — 61
24895168.88	629355.59	280753.95	206527.16	467610.01	4451941.23	103721.69	8000673.37	10754585.88	الخدمات — 62
111345460	13060063.57	7181257.84	6362858.16	7380033.02	12043882.4	1116025.51	35724329.44	28477010.06	مصاريف المستخدمين — 63
147968.91	0	0	0	12584	1200	52268	47651.4	34265.51	ضرائب ورسوم — 64
7505240.65	907444.8	0	0	0	2767466.29	0	3748870.42	81459.14	مصاريف مالية — 65
3350288.01	0	0	0	0	209352.24	2417164.78	103147.36	620623.63	مصاريف مختلفة — 66
18825337.56	0	780864	0	2452708.11	2036334.57	6163905.97	2966474.91	4425050	مخصصات الاهتلاك — 68
179557535.3	14734883.67	8301570.16	6601488.05	10530410.39	22503586.52	9941098.75	57324284.37	49620213.41	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة (الملحق رقم: 01)

الوحدة (دج)

الجدول رقم 16: تحميل الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المقر

المديرية العامة	المديرية العامة للغاز المميع	الإدارة العامة لوحدة البلدية	دائرة المستخدمين	الدائرة التقنية	دائرة الاستغلال	دائرة التسويق والتجارة	الدائرة المالية والمحاسبية
47013	47012	47020	47031	47040	47043	47050	47060
مجموع التوزيع الأولي	49620213.41	57324284.37	9941098.75	22503586.52	10530410.39	8301570.16	14734883.67
المديرية العامة	(49620213.41)	-	6793262.728	15377855.04	7195969.602	5672888.739	10069101.87
المديرية العامة للغاز المميع	-	(57324284.37)	7847989.714	17765432.17	8313221.154	6553665.632	11632438.06
الإدارة العامة لوحدة البلدية	-	-	24582351.19	55646873.73	26039601.15	16324161.11	36436423.6
الإدارة العامة لوحدة البلدية	-	-	(24582351.19)	8826774.432	4130433.036	3256195.948	5779589.592
مجموع المصاريف غير المباشرة	0	0	64473648.17	30170034.18	18913519.3	23784320.48	42216013.2

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

1- تحميل الأقسام الثانوية على الرئيسية للمقر:

- حـ/ 047013 مصاريف المديرية العامة للشراقة وقيمتها: 49620213.41 دج
حـ/ 047012 مصاريف المديرية العامة للغاز المميع وقيمتها: 57324284.37 دج
حـ/ 047020 مصاريف الادارة العامة لمقر (البلدية) وقيمتها: 9941098.75 دج
على الأقسام الأساسية:

- حـ/ 047031 مصاريف دائرة المستخدمين وقيمتها: 22503586.52 دج
حـ/ 047040 مصاريف دائرة التقنيات والصيانة وقيمتها : 10530410.39 دج
حـ/ 047043 مصاريف دائرة الاستغلال وقيمتها : 6601488.05 دج
حـ/ 047050 مصاريف دائرة التسويق والتجارة وقيمتها : 8301570.16 دج
حـ/ 047060 مصاريف دائرة المالية والمحاسبة وقيمتها: 14734883.67 دج

- يتم تحليلها بالطريقة التالية:

توزيع القسم الثانوي والمتمثل في مصاريف المديرية العامة للشراقة (حـ 47013) حسب معدل التوزيع

لكل قسم:

الأعباء غير المباشرة للحساب (القسم)	=	حـ / معدل التوزيع
مجموع الأعباء غير المباشرة للحسابات		
9941098.75	=	حـ/ 047020
(14734883.67+8301570.16+10530410.39+22503586.52+9941098.75)	=	حـ/ 047020
% 13.69	=	حـ/ 047020
22503586.52	=	حـ/ 047031
(14734883.67+8301570.16+10530410.39+22503586.52+9941098.75)	=	حـ/ 047031
% 30.1	=	حـ/ 047031

وبنفس الطريقة نتحصل على نسب كل قسم وهي كمايلي:

% 14.5	=	حـ / 047040
% 9.09	=	حـ / 047043
% 11.43	=	حـ / 047050
% 20.29	=	حـ / 047060

ومنه نحسب نصيب كل قسم من حـ/ 047013 (مصاريف المديرية العامة)

$$= \text{معدل التوزيع} \times \text{قيمة حـ / 047013}$$

الفصل الرابع: دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع GPL البلدية

ومنه نحسب نصيب كل قسم من حـ/047012 (مصاريف المديرية العامة للغاز المميع)

$$= \text{معدل التوزيع} \times \text{قيمة حـ} / 047012$$

55646873.73	=	حـ/047031
36436423.6+20528124.53+16324161.11+26039601.15+55646873.73	=	
%35.91	=	حـ/047031
26039601.15	=	حـ/047040
154975184.1	=	
%16.8	=	حـ/047040
16324161.11	=	حـ/047043
154975184.1	=	
%10.53	=	حـ/047043
20528124.53	=	حـ/047050
154975184.1	=	
%13.24	=	حـ/047050
36436423.6	=	حـ/047060
154975184.1	=	
%23.51	=	حـ/047060

ومنه نحسب نصيب كل قسم من حـ/047020 (مصاريف الإدارة العامة للمقر)

$$= \text{معدل التوزيع} \times \text{قيمة حـ} / 047020$$

الجدول رقم 17: تحميل الأقسام الرئيسية على مراكز الإنتاج

التكاليف الأقسام	دائرة المستخدمين	دائرة التقنيات والصيانة	دائرة الاستغلال	دائرة التجارة والتسويق	دائرة المالية والمحاسبة	مصاريف الإدارة لوحة بني تامو	مصاريف الوحدة لوحة الحبوط	مصاريف الإدارة لوحة الخميس	مصاريف الإدارة لوحة الزيرية	مصاريف الإدارة لوحة المدينة
772	713	712	711	710	047060	047050	047043	047040	47031	
410764,05	337907,02	659154,4	420466,7	1448746,88	138019,71	58694,37	32102,73	217475,25	993409,79	61 مواد ولوازم مستهلكة حـ
472329,41	572732,08	1779783,9	472290,33	6441335,66	629355,59	280753,95	206527,16	467610,01	4451941,23	62 الخدمات حـ
4140229,58	6920332,08	6922761,74	6500134,38	9636459,88	13060063,57	7181257,84	6362858,16	7380033,02	12043882,4	63 مصاريف المستخدمين حـ
170100	384995	175029	183500	355350	0	0	0	12584	1200	64 ضرائب ورسوم حـ
0	0	0	0	0	907444,8	0	0	0	2767466,29	65 مصاريف مالية حـ
0	0	0	0	317383,81	0	0	0	0	209352,24	66 مصاريف مختلفة حـ
468313,47	2001685,14	83473,28	1423907,36	400836,97	0	780864	0	2452708,11	2036334,57	68 مخصصات الاهلاك حـ
5661736,51	10217651,32	9620202,32	9000298,77	18600113,2	14734883,67	8301570,16	6601488,05	10530410,39	22503586,52	مجموع الأعباء غير المباشرة
التوزيع الثانوي										
2399423,208	4330203,227	4077006,527	3814293,672	7882659,886	-	-	-	-	22503586,52	دائرية المستخدمين
1122794,851	2026291,098	1907809,311	1784874,499	3688640,63	-	-	-	10530410,39	-	دائرة التقنيات والصيانة
703877,2961	1270276,844	1196000,906	1118933,379	2312399,626	-	-	6601488,05	-	-	دائرة الاستغلال
885146,9113	1597411,411	1504007,181	1407092,443	2907912,214	-	8301570,16	-	-	-	دائرة التجارة والتسويق
1571092,759	2835327,638	2669539,669	2497520,717	5161402,887	14734883,67	-	-	-	-	دائرة المالية والمحاسبة
12344071,54	22277161,54	20974565,91	19623013,48	40553128,44	0	0	0	0	0	مجموع الأعباء غير المباشرة

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة (أنظر الملحق: 04/03/02/01)

2- توزيع الأقسام الرئيسية على المراكز: يتم التوزيع على أساس مجموعة مصاريف الإدارة العامة لكل

المراكز.

إيجاد معدلات التوزيع لكل مركز:

بصفة عامة:

$$\text{معدل التوزيع للمركز (X)} = \frac{\text{مجموع الأعباء غير المباشرة للمركز (X)}}{\text{مجموع الأعباء غير المباشرة للمراكز}}$$

لدينا: مجموع الأعباء غير المباشرة للمراكز = 53100002.12 دج

معدل توزيع بني تامو	=	18600113.2	=	35.03%
		53100002.12		
معدل توزيع الحجوط	=	9000298.77	=	16.95%
		53100002.12		
معدل توزيع الخميس	=	9620202.32	=	18.12%
		53100002.12		
معدل توزيع الزويرة	=	10217651.32	=	19.24%
		53100002.12		
معدل توزيع المدينة	=	5661736.51	=	10.66%
		53100002.12		

فيصبح نصيب كل مركز كمايلي من :

1- مصاريف دائرة المستخدمين: (22503586.52 دج).

- نصيب مركز بني تامو = $0.3503 \times 22503586.52 = 7882659.886$ دج
 - نصيب مركز الحجوط = $0.1695 \times 22503586.52 = 3814293.672$ دج
 - نصيب مركز الخميس = $0.1812 \times 22503586.52 = 4077006.527$ دج
 - نصيب مركز الزويرة = $0.1924 \times 22503586.52 = 4330203.227$ دج
 - نصيب مركز المدينة = $0.1066 \times 22503586.52 = 2399423.208$ دج
- وبنفس الطريقة نقوم بتوزيع باقي المصاريف على المراكز كما هو مبين في الجدول.

2- مصاريف دائرة التقنيات والصيانة: (10530410.39 دج)

- نصيب مركز بني تامو = $0.3503 \times 10530410.39 = 3688640.63$ دج
- نصيب مركز الحجوط = $0.1695 \times 10530410.39 = 1784874.499$ دج
- نصيب مركز الخميس = $0.1812 \times 10530410.39 = 1907809.311$ دج
- نصيب مركز الزويرة = $0.1924 \times 10530410.39 = 2026291.098$ دج
- نصيب مركز المدية = $0.1066 \times 10530410.39 = 1122794.851$ دج

3- مصاريف دائرة الاستغلال: (6601488.05 دج)

- نصيب مركز بني تامو = $0.3503 \times 6601488.05 = 2312399.626$ دج
- نصيب مركز الحجوط = $0.1695 \times 6601488.05 = 1118933.379$ دج
- نصيب مركز الخميس = $0.1812 \times 6601488.05 = 1196000.906$ دج
- نصيب مركز الزويرة = $0.1924 \times 6601488.05 = 1270276.844$ دج
- نصيب مركز المدية = $0.1066 \times 6601488.05 = 703877.2961$ دج

4- مصاريف دائرة التجارة والتسويق : (8301570.16 دج)

- نصيب مركز بني تامو = $0.3503 \times 8301570.16 = 2907912.214$ دج
- نصيب مركز الحجوط = $0.1695 \times 8301570.16 = 1407092.443$ دج
- نصيب مركز الخميس = $0.1812 \times 8301570.16 = 1504007.181$ دج
- نصيب مركز الزويرة = $0.1924 \times 8301570.16 = 1597411.411$ دج
- نصيب مركز المدية = $0.1066 \times 8301570.16 = 885146.9113$ دج

5- مصاريف دائرة المالية والمحاسبة (14734883.67 دج)

- نصيب مركز بني تامو = $0.3503 \times 14734883.67 = 516402.887$ دج
- نصيب مركز الحجوط = $0.1695 \times 14734883.67 = 2497520.717$ دج
- نصيب مركز الخميس = $0.1812 \times 14734883.67 = 2669539.669$ دج
- نصيب مركز الزويرة = $0.1924 \times 14734883.67 = 2835327.638$ دج
- نصيب مركز المدية = $0.1066 \times 14734883.67 = 1571092.759$ دج

الجدول رقم 18: جدول التوزيع الأولي والثانوي للأعباء غير المباشرة (وحدة بني تامو)

التوزيع	الإنتاج	التمويل	الصيانة	الإدارة	الأقسام
710091	710304	710400	710081	710020	التكاليف
1982948.8	2036301.36	0	15254495.46	1448746.88	مواد ولوازم مستهلكة حـ 61
25745550.74	158955	38628.39	1854059.22	6441335.66	الخدمات حـ 62
395957.05	0	13438933.57	13755759.95	9636459.88	مصاريف المستخدمين حـ 63
0	0	0	115000	355350	ضرائب ورسوم حـ 64
0	0	0	0	0	مصاريف مالية حـ 65
866380.15	0	0	525000.02	317383.81	مصاريف مختلفة حـ 66
32962267.03	0	0	16777328.44	400836.97	مخصصات الاهتلاك حـ 68
61953103.77	2195256.36	13477561.96	48281643.09	18600113.2	مجموع التوزيع الأولي
14844715.69	526010.0711	3229387.444	-	18600113.2	الإدارة
38533489.38	1365401.933	8382751.776	48281643.09	-	الصيانة
115331308.8	4086668.364	25089701.18	0	0	مجموع الأعباء غير المباشرة

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة (انظر الملحق رقم: 01 و 02)

توزيع مصاريف الإدارة والصيانة:

يتم التوزيع على أساس مجموع المصاريف غير المباشرة لكل من التمويل والإنتاج والتوزيع.

لدينا: مجموع المصاريف غير المباشرة = (التمويل + الإنتاج + التوزيع)

$$61953103.77 + 2195256.36 + 13477561.96 =$$

$$= 77625922.09 \text{ دج}$$

وعليه فإن معدلات توزيع مصاريف الإدارة والصيانة تكون كالتالي:

		مصاريف التمويل	=	معدل التمويل
		مجموع المصاريف غير المباشرة		
17.36 %	=	13477561.96	=	معدل التمويل
		77625922.09		
		مصاريف الإنتاج	=	معدل الإنتاج
		مجموع المصاريف غير المباشرة		
2.83 %	=	2195256.36	=	معدل الإنتاج
		77625922.09		

الفصل الرابع: دراسة حالة نفطال فرع GPL البلدية.

		مصاريف التوزيع	=	معدل التوزيع
		مجموع المصاريف غير المباشرة		
79.81%	=	61953103.77	=	معدل التوزيع
		77625922.09		

يصبح لدينا نصيب كل من التموين والإنتاج والتوزيع من مصاريف الإدارة كما يلي:

- نصيب التموين = $0.1736 \times 18600113.2 = 3229387.444$ دج

- نصيب الإنتاج = $0.283 \times 18600113.2 = 526010.0711$ دج

- نصيب التوزيع = $0.7981 \times 18600113.2 = 14844715.69$ دج

يصبح لدينا نصيب كل من التموين والإنتاج والتوزيع من مصاريف الصيانة كما يلي :

- نصيب التموين = $0.1736 \times 48281643.09 = 8382751.776$ دج

- نصيب الإنتاج = $0.283 \times 48281643.09 = 1365401.933$ دج

- نصيب التوزيع = $0.7981 \times 48281643.09 = 38533489.38$ دج

المطلب الثالث: حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات

قبل حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات، علينا أولاً إيجاد عدد الوحدات لكل قسم وذلك

بتحويلها من الكلف إلى القارورات.

الفرع الأول: إيجاد عدد الوحدات لكل قسم

1- قسم التموين:

قارورة بروتان 35 كلغ	قارورة بروتان 13 كلغ	قارورة بروتان 3 كلغ	بروتان خام	بوتان خام	
237370	10998	840	17136290	114822000	الكمية (كلغ)
6782	846	280	17136290	114822000	عدد الوحدات

المصدر: تم استخراج هذه المعلومات من الملحق رقم 01

2- قسم الإنتاج:

سيرغاز	قارورة بوتان 13 كلغ	قارورة بوتان 3 كلغ	
13065148	41203994	183582	الكمية (كلغ)
13065148	3169538	61194	عدد الوحدات

المصدر: تم استخراج هذه المعلومات من الملحق رقم 01

3- قسم التوزيع:

سيرغاز	قارورة بروبان 35 كلغ	قارورة بوتان 13 كلغ	قارورة بوتان 3 كلغ	بروبان خام	بوتان خام	
8692225	237370	28134158	146646	1626697	269120	الكمية (كلغ)
8692225	6782	216466	48882	1626697	269120	عدد الوحدات

المصدر: تم استخراج هذه المعلومات من الملحق رقم 01

الفرع الثاني: حساب تكلفة التمويل.

سوف نقوم في هذا الفرع بحساب تكلفة التمويل

الجدول رقم 19: حساب تكلفة التمويل

بروبان مصنع	بوتان مصنع		بروبان خام	بوتان خام	البيان
P35	B13	B03			
561278.32	5994.756	1984.08	40475916.98	271209564	<p>ثمن التمويل = كمية التمويل × سعر التمويل</p> <p>بوتان خام = $2,362 \times 114822000$</p> <p>بروبان خام = $2,362 \times 17136290$</p> <p>قارورة بوتان 3 كلغ = $7,086 \times 280$</p> <p>قارورة بوتان 13 كلغ = $7,086 \times 846$</p> <p>قارورة بروبان 35 كلغ = $82,76 \times 6782$</p>
45046.93349	2087.147384	159.4111477	3252042.448	21790365.24	مصاريف التمويل
827891.6235	18347.67338	2927.565548	59723348.81	400177305.4	تكلفة التمويل
-	7192.29	276.354	111741.496	5905661.36	تكلفة مخزون أول مدة
827891.6235	25539.96338	3203.919548	59835090.3	406082966.8	تكلفة التمويل الإجمالية
6786	1861	319	17183598	117322280	عدد الوحدات: كمية (التمويل + مخ)
121.99	13.72	10.04	3.48	3.46	تكلفة وحدة التمويل

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

تم تقييم مخزون أول المدة بنفس ثمن شراء المواد الأولية لأنه لم تكن هناك تكلفة وسطية مرجحة للفترة السابقة، أما مصاريف التمويل فتم توزيعها على أساس الوحدات المشتراة من كل مادة بوحدة الكلغ، وتم التوزيع عن طريق قسمة مصاريف التمويل المقدرة بـ (25089701.18) على إجمالي الوحدات المشتراة بالكلغ (132207498)، وضرب هذه النسبة في عدد الوحدات المشتراة من كل مادة بوحدة الكلغ.

عدد الوحدات المشتراة الإجمالية = $132207498 = 237370 + 10998 + 840 + 17136290 + 114822000$

الفرع الثالث: تحديد تكلفة الإنتاج

سوف نقوم في هذا الفرع بحساب تكلفة الإنتاج

الجدول رقم 20: حساب تكلفة الإنتاج

سيرغاز	بوتان مصنع		اليان
	B13	B03	
45481819.76	142617754.5	635425.1146	تكلفة المواد الأولية المستهلكة: تكلفة وحدة التموين × كمية المواد الأولية المستهلكة قارورة بوتان 3 كلغ = 3.46×183582 قارورة بوتان 13 كلغ = 3.46×41203994 سيرغاز : (13065148 كلغ) $= 3.48 \times 12350192 + 3.46 \times 714956$
980537.3006	3092353.263	13777.8002	مصاريف الإنتاج 4086668.364
46462357.06	145710107.8	649202.9148	تكلفة الإنتاج
13065148	3169538	61194	عدد الوحدات المنتجة
3.55	45.97	10.60	تكلفة إنتاج الوحدة

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

أما مصاريف الإنتاج فتم توزيعها على أساس الوحدات المنتجة من كل مادة بوحدة الكلغ، وتم التوزيع عن طريق قسمة مصاريف الإنتاج المقدرة بـ (4086668.364) على إجمالي الوحدات المنتجة بالكلغ (54452724)، وضرب هذه النسبة في عدد الوحدات المنتجة من كل مادة بوحدة الكلغ.

عدد الوحدات المنتجة الإجمالية = $13065148 + 41203994 + 183582 = 54452724$ كلغ.

من خلال الجدول السابق نجد أن:

$$\text{نسبة تكلفة إنتاج البوتان المصنع (B03)} = \frac{10.66}{55} = 19.27\%$$

$$\text{نسبة تكلفة إنتاج البوتان المصنع (B13)} = \frac{45.97}{200} = 22.98\%$$

$$\text{نسبة تكلفة إنتاج سيرغاز} = \frac{3.55}{9} = 33.44\%$$

$$\text{نسبة الهامش على تكلفة إنتاج البوتان المصنع (B03)} = 100\% - 19.27\% = 83.73\%$$

$$\text{نسبة الهامش على تكلفة إنتاج البوتان المصنع (B13)} = 100\% - 22.98\% = 77.02\%$$

الفصل الرابع: دراسة حالة نفطال فرع GPL البلدية.

نسبة الهامش على تكلفة إنتاج سيرغاز = $100\% - 33.44\% = 66.56\%$

إن نسبة الهامش على تكلفة الإنتاج تفوق 50% وهذا ما يحقق مردودية عالية بالنسبة لهذه المؤسسة،

حيث نجد أن منتج البوتان المصنع (B03) يمثل أعلى نسبة مقارنة مع المنتجين الآخرين.

الفرع الرابع: تحديد سعر التكلفة

الجدول رقم 21: حساب سعر التكلفة

البيان	بوتان خام	بروبان خام	قارورة بوتان 3 كلغ	قارورة بوتان 13 كلغ	قارورة بروبان 35 كلغ	سيرغاز
تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة إنتاج الوحدة × عدد الوحدات المباعة						
بوتان خام = 3.46×269120	931494.4103					
بروبان خام = 3.48×1626697		5664329.548				
قارورة بوتان 3 كلغ = 10.60×48882			518585.7581			
قارورة بوتان 13 كلغ = 45.97×2164166				99491112.3		
قارورة بروبان 35 كلغ = 121.99×6782					827403.6237	
سيرغاز = 3.55×8692225						30911342.27
مصاريف التوزيع: 115331308.8	793683.5882	4797423.87	432485.5955	82972723.96	700047.0917	25634944.73
المجموع	1725177.998	10461753.42	951071.3536	182463836.3	1527450.715	56546287
عدد الوحدات المباعة	269120	1626697	48882	216466	6782	8692225
سعر تكلفة الوحدة	6.41	6.43	19.45	842.92	225.22	6.50

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

أما مصاريف التوزيع فتم توزيعها على أساس الوحدات المباعة من كل مادة بوحدة الكلغ، وتم التوزيع عن طريق قسمة مصاريف التوزيع المقدرة بـ (115331308.8) على إجمالي الوحدات المباعة بالكلغ (39106216)، وضرب هذه النسبة في عدد الوحدات المباعة من كل مادة بوحدة الكلغ.

عدد الوحدات المباعة الإجمالية = $8692225 + 237370 + 28134158 + 146646 + 1626697 + 269120$
 = 39106216 كلغ.

المطلب الرابع: حساب النتيجة التحليلية

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

النتيجة التحليلية الإجمالية ربح بـ 273974101.6 دج

الجدول رقم 22: حساب النتيجة التحليلية.

البيان	بوتان خام	بروبان خام	قارورة بوتان 3 كلغ	قارورة بوتان 13 كلغ	قارورة بروبان 35 كلغ	سيرغاز
رع : رقم الأعمال						
بوتان خام = $5,9 \times 269120$	1587808					
بروبان خام = $5,9 \times 1626697$		9597335.3				
$55 \times 48882 = B03$			2688510			
$200 \times 2164166 = B13$				432833200		
$400 \times 6782 = P35$					2712800	
سيرغاز = 9×8692225						78230025
سعر التكلفة	(1725177.998)	(10461753.42)	(951071.353)	(182463836.3)	(1527450.715)	(56546287)
النتيجة التحليلية	-137369.9985	-864418.1176	1737438.646	250369363.7	1185349.285	21683738
النتيجة التحليلية الإجمالية	273974101.6					

المصدر : من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

من خلال النتائج المحصل عليها يمكن استخراج ما يلي:

رقم الأعمال الإجمالي لمؤسسة نفطال هو:

$$(78230025 + 2712800 + 432833200 + 2688510 + 9597335.3 + 1587808)$$

ومنه: رع ص = 527649678.3 دج.

مردودية المؤسسة = النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال الإجمالي

ومنه:

$$\text{مردودية المؤسسة} = 527649678.3 / 273974101.6 = 51.92\%$$

أي أن المؤسسة حققت مردودية عالية جدا في ظل سعر التكلفة المحسوب بطريقة التكاليف الكلية

يعادل:

$$= (56546287 + 1527450.715 + 182463836.3 + 951071.353 + 10461753.42 + 1725177.998) / 253675576.8 \text{ (دج)}$$

أما بالنسبة لمردودية البوتان الخام والبروبان الخام فهي سالبة، وهذا نظرا لارتفاع سعر تكلفتها مقارنة بسعر بيعها، حيث يجب على المؤسسة إعادة بناء سياسة التكاليف المتبعة، والقيام بتخفيض تكاليف البوتان الخام والبروبان الخام. أما بالنسبة لمردودية المنتجات الأخرى فهي مرتفعة جدا.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

لقد تعرفنا في المبحث السابق على الطريقة التي تتبعها المؤسسة في احتساب سعر التكلفة لمنتجاتها المختلفة، ولعل ما يلفت انتباهنا هو كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة، حيث أهما تحمل على أساس تناسب فيما بين مراكز الإنتاج، وهذا الإجراء لا يعكس التكلفة الحقيقية لكل منتج مما ينجم عنه تشويه حقيقي في نتائج التكاليف.

فإذا كان نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC - والذي تم التعرض لجانبه النظري - هو النظام الذي يعالج التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات مروراً بالأنشطة المسببة لها، وبغرض تحسين معلومات التسيير بشكل عام ومعلومات التكاليف بشكل خاص فإنه يجب تبني عملية إجراء ومتابعة طريقة حديثة لحساب التكاليف، وذلك من أجل:

- توفير قاعدة معلومات لبناء سياسة تسعيرية ملائمة عن طريق وضع نظام لحساب التكاليف والتحكم في التكاليف النهائية.

- تمكين المديرين من إعداد الموازنات على أساس الأنشطة، وذلك عن طريق إرساء نظام حديث لحساب التكلفة النهائية تتأقلم مع خصائص المؤسسة ووضع نظام محاكاة للتكاليف المقدرة ومتابعة للتكاليف الحقيقية.

سوف نحاول في هذا المبحث أن نقوم بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذه المؤسسة واستخراج الفوارق بين النظام المستعمل في المؤسسة ونظام ABC، وذلك من خلال تطبيق المبادئ الأساسية لهذا النظام والمتمثلة في:

1. تحديد الأنشطة ومراكزها وتكليفها.

2. تحديد مسببات التكلفة.

3. تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.

4. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات.

المطلب الأول: تحديد الأنشطة وتكليفها ومراكزها

الفرع الأول: تحديد الأنشطة.

إن الإعداد لقائمة الأنشطة المنجزة داخل المؤسسة سوف يمكن من حساب سعر التكلفة بأكثر دقة، كما يساعد أيضا في تحديد مردودية الزبائن والأسواق لهذه المؤسسة.

نظرا لتعدد الأنشطة في الواقع العملي فضلا عن تعقدها وصعوبة الربط بينها وبين أغراض التكلفة المختلفة في المؤسسة فإنه يتعين اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عليها، ومن ثم تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم في تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات.

يكتسي إعداد قائمة الأنشطة دورا مهما في وضع نظام يركز على الأنشطة في أية مؤسسة سواء كانت صناعية أو خدمية، كما تعتبر هذه المرحلة المنطلق الأساسي وهذا من خلال إحصاء كافة الأنشطة التي يقوم بها كل شخص في كل قسم أو مصلحة من مصالح المؤسسة.

سوف نقوم بتقسيم أنشطة المؤسسة إلى ثلاثة أصناف وهي كالآتي:

1. **أنشطة التموين:** ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:

أ- نشاط إعداد الطلبات.

ب- نشاط استلام المواد.

ج- نشاط تخزين المواد.

2. **أنشطة الإنتاج:** ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:

أ- نشاط تصميم المنتجات.

ب- نشاط هندسة الإنتاج.

ج- نشاط الفحص.

د- نشاط التعبئة.

هـ- نشاط الشحن.

و- نشاط التخزين.

ز- نشاط الأمن الصناعي.

ح- نشاط صيانة الآلات.

3. **أنشطة التوزيع:** ولقد تم تقسيم هذه الأنشطة إلى:

أ- نشاط توزيع المنتجات.

ب- نشاط إعداد الفواتير.

ج- نشاط استقبال طلبات الزبائن.

الفرع الثاني: تحديد مراكز الأنشطة

لقد تم تقسيم الأنشطة إلى ثلاثة مراكز وهي:

1. مراكز أنشطة التموين.

2. مراكز أنشطة الإنتاج.

3. مراكز أنشطة التوزيع.

في حالة فرع GPL فإنه يتكون من مجموعة من الوحدات المترامية على مستوى نقاط مختلفة من التراب

الوطني.

تتكون كل وحدة GPL من:

- أ- مراكز تعبئة (البوتان، البروبان، السير غاز).
 - ب- مراكز تعبئة صغيرة.
 - ج- مراكز لتخزين المادة الخام بنوعيتها (مراكز أولية ومراكز ثانوية)، مهمتها تزويد باقي المراكز بما تحتاجه من المادة الأولية لضمان سير استغلالها ونشاطها بسبب أن هذه المخازن ليست موجودة في جميع الولايات وإنما فقط في بعض الولايات (الجزائر، بجاية، سكيكدة، وهران، حاسي مسعود، حاسي الرمل) مع العلم أن مؤسسة نفطال لها مقر عبر كامل القطر الوطني.
 - د- مخازن لتخزين المنتج المعبأ، وبالتالي فإن المادة الخام توجه إما:
 - من نفطال إلى الوحدات الأخرى.
 - أو من مركز x نحو مركز y داخل نفس المؤسسة.
 - أو يوجه مباشرة لإنتاج منتج معبأ.
 - أو يسوق مباشرة لبيع في السوق المحلي.
- أما المنتج المعبأ يوجه:
- للبيع.
 - أو من مراكز التعبئة إلى المخازن.
 - أو يوجه لوحدة أخرى في حالة الندرة.

الفرع الثالث: تكاليف الأنشطة

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط، حيث نوضح في هذا الفرع إجراءات تحديد تكاليف كل نشاط، ومن أجل ذلك سوف يتم تتبع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة في الصنف السادس مع الأخذ في الحسبان ما يلي:

1- المواد واللوازم المستهلكة: يجب أولاً طرح الاستهلاكات المباشرة والتي تتمثل في:

- أ- المواد الأولية المباشرة في الإنتاج.
 - ب- ساعات العمل المباشرة.
- وبعد ذلك نطرح الاستهلاكات المباشرة للأنشطة بالمرور أولاً بالدوائر التنظيمية كما يلي:
- أ- استهلاكات لوازم الإنتاج في الورشات (الزيوت، الشحوم، الغاز، ...).
 - ب- وبعد تتبع ما أمكن تتبعه من التكاليف تبقى تكاليف الاستهلاك غير المباشرة والتي هي في العادة الطاقة الكهربائية والماء.

وهذه التكاليف يصعب اختيار مسببات تكلفة لها، لكن تجدر الإشارة أن النوع الأول (الكهرباء) يمكن حل مشكلته بتركيب عداد على الأقل عند كل من الأقسام التالية:

- عداد لوظيفة التموين.
 - عداد لوظيفة الإنتاج.
 - عداد للوظيفة التوزيع.
 - عداد للإدارة العامة.
 - عداد للمخازن.
 - عدد الآلات الكهربائية (أجهزة الإعلام الآلي، مكيفات، آلات كهربائية،...).
- وبعد توزيع تكاليف الاستهلاك على الأنشطة نكون قد قسمنا أغلب التكاليف نظرا لأهمية هذا العنصر ضمن هيكل التكاليف.

2- الخدمات:

- **مصاريف الكراء:** تقوم المؤسسة في العادة بعملية الكراء عند وجود أعمال في الخارج مثل أعمال الورشات أو سيارات لنقل الأشخاص، وتعتبر أغلب هذه المصاريف مباشرة للأنشطة.
- **مصاريف الصيانة:** وهي أيضا يمكن تتبعها إلى الأنشطة بحسب فاتورة كل عملية صيانة.
- **الأجور للغير:** وتضم مصاريف محافظ الحسابات والموثق والمستشار القانوني، وأجور أخرى، وتعتبر مصاريف مباشرة للإدارة العامة أي للأنشطة الدعم.
- **مصاريف الإشهار:** وتعتبر كلها مصاريف مباشرة للأنشطة البيع.
- **مصاريف التنقلات:** تتحمل المؤسسة هذه المصاريف عند وجود أعمال ورشات خارج المؤسسة، لذا يمكن اعتبار أغلبية هذه المصاريف مباشرة لنشاط الورشات، أما مصاريف تنقل الإطارات فتحمل إلى الإدارة العامة.
- **مصاريف الهاتف:** وتنقسم إلى مصاريف الهاتف النقال، وتوزع بحسب عدد الإطارات في كل نشاط، أما مصاريف الهاتف الثابت فتوزع بحسب المراكز الهاتفية.

3- تكاليف العمال: يمثل هذا البند جزءا هاما ضمن هيكل التكاليف، إلا أن أغلبها يمكن تتبعه إلى الأنشطة بحسب كشوف الأجور المستخرجة من مصلحة المستخدمين، أما أجور المؤطرين في الوظائف فإنها تعتبر غير مباشرة للأنشطة داخل الوظيفة وتقسم على الأنشطة بحسب ساعات العمل المباشر في كل نشاط داخل الوظيفة.

4- الضرائب والرسوم: وتعتبر غير مباشرة، ويمكن اعتبارها تكاليف على مستوى المصنع، لذا فإنها تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

5- **المصاريف المالية:** وهي تعتبر كذلك تكاليف على مستوى المؤسسة تحمل إلى الأنشطة الداعمة.

6- **المصاريف المتنوعة:** وتحمل هي الأخرى إلى الأنشطة الداعمة.

7- **الاهتلاكات:** تقسم إلى ثلاثة أصناف:

- **اهتلاكات مباشرة للأنشطة:** مثل اهتلاك الآلات، والتجهيزات المستعملة في كل نشاط وهي تعتبر مباشرة للأنشطة.

- **اهتلاكات على مستوى المؤسسة:** مثل اهتلاك مباني الإدارة وتحمل هذه الأخيرة إلى الأنشطة الداعمة.

وبعد توزيع التكاليف من المحاسبة العامة يبقى توزيع تكاليف الأنشطة الداعمة إلى الأنشطة الرئيسية، لكن قبل ذلك تضاف إلى هذه التكاليف مكافآت المدراء وتكلفة رأس المال، وهنا تطرح مشكلة اختيار موجه مناسب لهذه التكاليف، وفي هذا الصدد يمكن أن تستعمل:

أ- عدد العمال في الأنشطة.

ب- عدد ساعات العمل المباشرة أو الآلات.

وبعد هذه العملية نحصل على تكاليف الأنشطة الرئيسية والمتمثلة في أنشطة التموين والإنتاج والتوزيع.

المطلب الثاني: اختيار مسببات التكلفة لكل نشاط

بعد الحصول على هيكلية الأنشطة الرئيسية وحساب تكاليفها، نحاول اقتراح موجهات التكلفة لكل نشاط، لكن ينبغي مراعاة توفر المعلومات عن كل مسبب تكلفة، ومعرفة عدد المسببات لكل نشاط، والجدول التالي يبين بعض الأنشطة الرئيسية المتعلقة بالتموين والإنتاج والتوزيع، ومختلف التكاليف المتعلقة بها، والمسببات التي يتم على أساسها تحميل تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات.

الجدول رقم 23: أنشطة المؤسسة

النشاط الرئيسي	النشاط الممثل للنشاط الرئيسي	مسبب التكلفة	أمثلة عن نوع التكاليف
أنشطة التموين	نشاط إعداد الطلبات.	عدد الطلبات.	تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف جهاز الإعلام الآلي. تكاليف لوازم المكتب. تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب. اهتلاك المكتب. تكاليف أمين المخزن. تكاليف نقل المواد (تكاليف السائق).
	نشاط استلام المواد.	عدد مرات الاستلام.	

الفصل الرابع: دراسة حالة نفطال فرع GPL البلدية.

	نشاط تخزين المواد.	عدد مرات التخزين.	تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف جهاز الإعلام الآلي. تكاليف النقل (تكاليف الشاحنة). تكاليف المكتب. تكاليف أمين المخزن. تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف عون التخزين. تكاليف المخزن.
أنشطة الإنتاج	نشاط تصميم المنتجات. نشاط الإنتاج. نشاط الفحص. نشاط التعبئة. نشاط الشحن. نشاط التخزين. نشاط الأمن الصناعي. نشاط الصيانة.	كمية الإنتاج. الأوامر الهندسية. عدد مرات الفحص. عدد مرات التعبئة. عدد مرات الشحن. عدد مرات التخزين. عدد عمال الأمن. وقت وعدد عمال الصيانة	تكاليف السيطرة والرقابة النوعية. تكلفة الأقسام المتعلقة بهندسة الإنتاج. تكاليف الفحص والاختبار. تكاليف التعبئة. تكاليف الشحن. تكاليف التخزين. تكاليف عمال الحراسة. تكاليف الصيانة (وقود، زيوت، اهتلاكات).
التوزيع	نشاط توزيع المنتجات. نشاط إعداد الفواتير. نشاط استقبال طلبيات الزبائن.	عدد مرات التوزيع. عدد الفواتير. عدد الطلبيات.	تكاليف السائق. تكاليف صيانة الشاحنة. تكاليف البترين. تكاليف العامل على إعدادها. تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف لوازم المكتب. تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب. تكاليف عامل عون الحاسوب. تكاليف جهاز الإعلام الآلي. تكاليف لوازم المكتب. تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب.

المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد إلى معارف سابقة.

المطلب الثالث: تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وتحميل تكاليفه على المنتجات

يتم تحديد معدلات التحميل لكل نشاط وفقا لما يلي:

1. نشاط التمويل:

- أ- معدل التحميل لنشاط إعداد الطلبات = (تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب + اهتلاك المكتب) / عدد الطلبات.
- ب- معدل التحميل لنشاط استلام المواد = (تكاليف أمين المخزن + تكاليف نقل المواد) (تكاليف السائق) + تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف النقل (تكاليف الشاحنة) + تكاليف المكتب (/ عدد مرات الإستلام.
- ج- معدل التحميل لنشاط تخزين المواد = (تكاليف أمين المخزن + تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف عون التخزين + تكاليف المخزن) / عدد مرات التخزين.

2. نشاط الإنتاج:

- أ- معدل التحميل لنشاط تصميم المنتجات = تكاليف السيطرة والرقابة النوعية / كمية الإنتاج.
- ب- معدل التحميل لنشاط الإنتاج = تكلفة الأقسام المتعلقة بمهندسة الإنتاج / الأوامر الهندسية.
- ج- معدل التحميل لنشاط الفحص = تكاليف الفحص والاختبار / عدد مرات الفحص.
- د- معدل التحميل لنشاط التعبئة = تكاليف التعبئة / عدد مرات التعبئة.
- هـ- معدل التحميل لنشاط الشحن = تكاليف الشحن / عدد مرات الشحن.
- و- معدل التحميل لنشاط التخزين = تكاليف التخزين / عدد مرات التخزين.
- ز- معدل التحميل لنشاط الأمن الصناعي = تكاليف عمال الحراسة / عدد عمال الأمن.
- ح- معدل التحميل لنشاط الصيانة = تكاليف الصيانة (وقود، زيوت، اهتلاكات) / عدد عمال الصيانة.
- #### 3. نشاط التوزيع:

- أ- معدل التحميل لنشاط توزيع المنتجات = (تكاليف السائق + تكاليف صيانة الشاحنة + تكاليف البترين) / عدد مرات التوزيع.
- ب- معدل التحميل لنشاط إعداد الفواتير = (تكاليف العامل على إعدادها + تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب) / عدد الفواتير.
- ج- معدل التحميل لنشاط استقبال طلبات الزبائن = (تكاليف عامل عون الحاسوب + تكاليف جهاز الإعلام الآلي + تكاليف لوازم المكتب + تكاليف الإنارة والتدفئة للمكتب) / عدد الطلبات.
- سوف يتم تخصيص التكاليف الخاصة بكل نشاط على المنتجات النهائية من خلال استخدام المعدلات المحصل عليها من جراء تحميل تكاليف هذه الأنشطة على مسببات التكلفة.

المطلب الرابع: التطبيق العددي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

وسوف نقوم بمحاولة إسقاط خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC عدديا على التكاليف المسجلة في هذه المؤسسة، ومقارنة النتائج المتحصل عليها بالنظام التقليدي. قد يتم الاعتماد في تخصيص بعض المصاريف على عدد العمال لذلك قمنا بإنشاء جدول يبين فيه عدد عمال كل قسم من الأقسام.

الجدول رقم 24: عدد العمال في الأقسام.

رقم حساب القسم	إسم القسم	عدد العمال
710020	المديرية العامة بني تامو	24
710021	الأمن	51
710042	الأمن الصناعي	18
710043	الاستغلال	22
710071	الصيانة	20
710081	صيانة معدات النقل	11
710085	نقل المواد الأولية	10
710086	نقل المواد المصنعة	25
710304	الإنتاج	28
710400	التخزين للمواد الأولية	16
	المجموع	225

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول رقم 25: معدلات التحميل لأنشطة التموين

أنشطة التموين			البيان
نشاط تخزين المواد	نشاط استلام المواد	نشاط إعداد الطلبات	
4217164.393	5829413.018	1968622.492	تكلفة الأنشطة
عدد مرات التخزين	عدد مرات الاستلام	عدد الطلبات	نوع المسببات
150	200	200	عدد المسببات
28114.42929	29147.06509	9843.11246	معدل التحميل لكل نشاط

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة (الملحقين: 01 و 02)

تكلفة الأنشطة:

1- تكلفة نشاط إعداد الطلبات هي:

$$\frac{88012.8 + 1116025.51 + 6163905.57}{1000} \times 200 + \frac{34257.69 + 2440910.49}{1000} \times 200 = 1968622.492$$

2- تكلفة نشاط استلام المواد هي:

$$\begin{aligned} & \frac{88012.8 + 1116025.51 + 6163905.57}{1000} \times 200 + \frac{34257.69 + 2440910.49}{1000} \times 200 \\ & + (32102.73 + 6362858.16) \times \frac{200}{350} + 206527.16 = 5829413.018 \end{aligned}$$

3- تكلفة نشاط تخزين المواد هي:

$$\begin{aligned} & \frac{88012.8 + 1116025.51 + 6163905.57}{1000} \times 150 + \frac{34257.69 + 2440910.49}{1000} \times 150 \\ & + (32102.73 + 6362858.16) \times \frac{150}{350} = 4217164.393 \end{aligned}$$

الجدول رقم 26: معدلات التحميل لأنشطة الإنتاج

الإنتاج								
اليان	نشاط تصميم المنتجات	نشاط الإنتاج	نشاط الفحص	نشاط التعبئة	نشاط الشحن	نشاط التخزين	نشاط الأمن الصناعي	نشاط الصيانة.
تكلفة الأنشطة	470412.0771	313608.0514	627216.1029	784020.129	1080086.516	1620129.774	31882874.61	54959233.31
نوع المسببات	كمية الإنتاج	الأوامر الهندسية	عدد مرات الفحص	عدد مرات التعبئة	عدد مرات الشحن	عدد مرات التخزين	عدد عمال الأمن	عدد العمال الصيانة
عدد المسببات	54452724	45	28	3230732	500	500	69	31
معدل التحميل لكل نشاط	0.008638908	6969.06781	22400.5751	0.24267569	2160.173032	3240.259548	462070.6465	1772878.494

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة (الملحقين 01 و 02)

تكلفة أنشطة الإنتاج:

$$1- \text{تكلفة نشاط تصميم المنتجات هي: } (2036301.36 + 158955) \times \frac{6}{28} = 470412.077$$

$$2- \text{تكلفة نشاط الإنتاج هي: } (2036301.36 + 158955) \times \frac{4}{28} = 131608.0514$$

$$3- \text{تكلفة نشاط الفحص هي: } (2036301.36 + 158955) \times \frac{8}{28} = 627216.1029$$

$$4- \text{تكلفة نشاط التعبئة هي: } (2036301.36 + 158955) \times \frac{10}{28} = 784020.129$$

$$5- \text{تكلفة نشاط الشحن هي:}$$

$$(52760.48 + 155148.19 + 52500 + 2439807.62) \times \frac{10}{25} = 1080086.516$$

$$6- \text{تكلفة نشاط التخزين هي:}$$

$$(52760.48 + 155148.19 + 52500 + 2439807.62) \times \frac{15}{25} = 1620129.774$$

$$8- \text{تكلفة نشاط الأمن الصناعي هي:}$$

$$(166958.14 + 23471452.25 + 8244464.22) = 31882874.61$$

$$8- \text{تكلفة نشاط الصيانة هي:}$$

$$544843.5 + 5484371.37 + 15254495.46 + 1854059.22 + 16777328.44 + 2185479.59 + 12858655.73 = 54959233.31$$

تكلفة أنشطة التوزيع:

$$1- \text{تكلفة نشاط توزيع المنتجات هي:}$$

$$\frac{88012.8 + 1116025.51 + 6163905.57}{1000} \times 150 + \frac{34257.69 + 2440910.49}{1000} \times 150 + 58694.37 + 7181257.84 + 780864 = 9497283.079$$

$$2- \text{تكلفة نشاط إعداد الفواتير هي:}$$

$$\frac{88012.8 + 1116025.51 + 6163905.57}{1000} \times 150 + \frac{34257.69 + 2440910.49}{1000} \times 150 = 1476466.869$$

$$3- \text{تكلفة نشاط استقبال طلبات الزبائن هي:}$$

$$\frac{88012.8 + 1116025.51 + 6163905.57}{1000} \times 150 + \frac{34257.69 + 2440910.49}{1000} \times 150 +$$

$$(13060063.57) \times \frac{1}{225} = 1534511.596$$

الجدول رقم 27: معدلات التحميل لأنشطة التوزيع

البيان	أنشطة التوزيع		
	نشاط توزيع المنتجات	نشاط إعداد الفواتير	نشاط استقبال طلبيات الزبائن
تكلفة الأنشطة	9497283.079	1476466.869	1534511.596
نوع المسببات	عدد مرات التوزيع	عدد الفواتير	عدد الطلبيات
عدد المسببات	150	150	150
معدل تحميل كل نشاط	63315.22053	9843.11246	10230.07731

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة.

بما أن مجموع التكاليف المخصصة لأنشطة التموين والإنتاج والتوزيع وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أقل من المخصصة وفق النظام التقليدي فهذا يعني أن سعر تكلفة الوحدة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أقل من تكلفة الوحدة مقارنة بالنظام التقليدي.

ولم يكن بوسعنا أن نقوم بإجراء الخطوة الأخيرة والمتمثلة في تخصيص التكاليف على المنتجات نظرا لعدم توفر المعلومات الكافية في المؤسسة والتي يتم على أساسها توزيع التكاليف المخصصة لكل نشاط ومن بين الصعوبات التي واجهتنا في القيام بهذه المرحلة الأخيرة ما يلي:

- عدم توفر معلومات حول عدد الطلبيات وعدد مرات الاستلام وعدد مرات التخزين بالنسبة لكل مادة مشترقة، عدم توفر معلومات حول عدد الأوامر الهندسية، عدد مرات الفحص، عدد مرات الشحن بالنسبة لكل منتج، عدم توفر معلومات حول عدد الفواتير التي تم إعدادها وعدد مرات التوزيع بالنسبة لكل منتج. ولذلك يجب على المؤسسة إعداد نظام معلومات فيم يخص معدلات توزيع تكاليف الأنشطة، مع الرغم من أن ذلك لا يتم إلا بتبادل المعلومات بين الأقسام من أجل إنجاح هذا النظام، والذي بدوره يساعد على تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب كل نشاط.

التكلفة الإجمالية للأنشطة هي: $12015199.9 + 91737580.57 + 12508261.54 = 116261042$

رقم الأعمال الإجمالي هو: 5276496783

نتيجة المؤسسة: $5276496783 - 116261042 = 4113886363$

مردودية المؤسسة: $\frac{4113886363}{5276496783} = 77.96\%$

تم الحصول على نسبة مردودية 77.96% وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بنسبة مردودية 51.92% وفق النظام التقليدي، أي بفارق 26.05%، حيث تعبر هذه الزيادة عن مختلف تكاليف الأنشطة الثانوية التي لم تؤخذ بعين الاعتبار، مما أدى بها إلى ارتفاع نسبة المردودية في المؤسسة.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL، حيث تم التطرق إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها وتطورها، ومختلف فروعها الموجودة عبر كامل التراب الوطني والمتمثلة في 19 وحدة، ثم تم التعريف بغاز البوتان والذي يعتبر المنتج الأساسي في هذه المؤسسة، كما تطرقنا إلى تحديد استراتيجية المؤسسة على المدى الطويل من تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح والمحافظة على البقاء وغيرها. وعند قيامنا بدراسة محاسبة التكاليف في هذه المؤسسة وجدنا أنها تطبق طريقة التكاليف الكلية، حيث يتم توزيع حسابات الصنف السادس على الأقسام الثانوية، وعلى المراكز التابعة لهذه المؤسسة، وبعدها يتم توزيع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المؤسسة، وكان مفتاح التوزيع المتبع في هذه المؤسسة وفق هذه الطريقة هو التناسب مع مجموع مصاريف مختلف الأقسام وتخصيص نصيب القسم وفق معدل توزيع يتم تحديده بقسمة مصاريف القسم على مجموع مصاريف الأقسام، ثم ضرب هذا المعدل في المبالغ القابلة للتوزيع. وبعد تكوين أجراه العمال لدى أحد المختصين من الخارج تم طرح طريقة أخرى للتوزيع وهي على أساس عدد العمال بالنسبة لكل قسم، وبدأت المؤسسة مؤخرا بالاتجاه نحو تطبيق هذه الطريقة من أجل تحسين مردودية المؤسسة.

كما قمنا في المبحث الثالث بمحاولة إسقاط النظام المتبع في المؤسسة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أننا وجدنا مجموعة من الصعوبات تحول دون تطبيقه، ومن بينها صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة المخصصة لكل نشاط، فمثلا عدم تحديد تكاليف الإنارة لكل مركز نشاط ولكل مكتب ولكل جهاز إعلام آلي، كما لا يوجد في المؤسسة نظام يحدد المعلومات حول عدد مرات الفحص، عدد الأوامر الهندسية، عدد مرات التخزين، وقت الصيانة، عدد مرات التعبئة، عدد مرات الشحن، عدد الطلبات، عدد الفواتير التي تم إعدادها وغيرها.

وكذلك صعوبة تحديد مسبب التكلفة المناسب للنشاط المناسب، أما عن تكاليف إعداد هذا النظام فهي كبيرة جدا مقارنة بالأسلوب التقليدي، لكن النتائج المتوصل إليها من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أفضل من التي تم حسابها بالنظام التقليدي.

حاولنا من خلال هذا المبحث تقديم رؤية عن إجراءات إرساء نظام ABC في مؤسسة نفطال فرع GPL متتبعين الخطوات التي تطرقنا لها في الجانب النظري، إلا أنه بحكم أن عملية الإنتاج في هذه المؤسسة تتسم بتعقيد كبير، وكذلك نقص المعلومات لم يسمح لنا بإعداد الخطوة الأخيرة لهذا النظام.

الخلاصة العامة

الخاتمة العامة:

يتمثل الهدف من إجراء الدراسة في هذا المجال هو تبيان أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على المؤسسات الاقتصادية وذلك بكونها تعطي النتائج بدقة وبأكثر مصداقية، وعلى رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، ومن أجل ذلك تم طرح إشكالية البحث والتي كانت كما يلي:

ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها؟

وللمعالجة هذه الإشكالية ومختلف الأسئلة المطروحة حولها وكذا اختبار الفرضيات المذكورة في أول هذه الدراسة تم تقسيم هذه الأخيرة إلى أربعة فصول، الثلاثة الأولى منها نظرية والرابع عبارة عن دراسة حالة مؤسسة جزائرية، وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج يقدم الباحث من خلالها بعض التوصيات، وكذا من خلال هذه الدراسة ظهرت للباحث آفاق أخرى لهذا الموضوع.

وفيما يلي يتم عرض أهم نتائج الدراسة، وإدراج بعض التوصيات وكذا ذكر بعض المواضيع التي يمكن أن تكون إشكاليات دراسات مستقبلية.

أولاً: نتائج البحث

نوردها كما يلي:

- تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاماً داخلياً فرعياً للمعلومات له تقنياته الخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير وتقييم الأداء.
- إن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، فهناك مؤسسات تطبق طريقة التكاليف الكلية، وأخرى تطبق طريقة التكاليف المتغيرة، وأخرى تطبق التكاليف المعيارية وإعداد الموازنات وتحليل الانحرافات، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي بدوره يساعد على إعطاء نتائج بصورة دقيقة.
- بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات منذ العقود الأخيرة من القرن الماضي، وأصبح يطلق عليها النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف.
- إن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظراً لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.
- إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية، لكن التوجه لبعض المؤسسات نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإهمال الطرق الأخرى رغم أهميتها مثل نظام التكاليف المستهدفة، نظام أسعار التنازل، واللدان لهما دور كبير في تخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسة.

- يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أحد التطورات المهمة في محاسبة التكاليف، ظهر في الثمانينات من القرن الماضي في المؤسسات الأمريكية في القطاع الصناعي، وبعدها إلى القطاعات الخدمية.
- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة، وإنما تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة هي التي تستهلك الموارد، لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولاً عبر الأنشطة.
- الفرق الظاهر بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية التوزيع.
- يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" بتوفير معلومات من وجهتين وهما: الوجهة العمودية هي وجهة حساب التكاليف، والوجهة الأفقية وهي وجهة تسيير الأنشطة.
- يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ببناء نظام لتسيير التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يمكن هذا الأخير من تسيير التكاليف انطلاقاً من مسببات الأنشطة، وإعادة هندسة هذه الأخيرة لغرض تخفيض التكاليف.
- يؤدي نظام التكلفة المستهدفة دوراً هاماً في تخفيض التكاليف، حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة والتي على أساسها تحدد التكلفة المستهدفة، وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدراً لمعلومات حول التكلفة.
- إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" يعتبر النظام المرن لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، حيث يحقق بدوره نفس المزايا التي يحققها نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- أما عن أسعار التنازل فلها أهمية بالغة في المؤسسات التي تتبادل فيما بينها المواد والمنتجات، حيث تبرز أهميتها الأولى في تحقيق الربح على مستوى كل وحدة وعلى مستوى المؤسسة الأم، سواء أكان التعامل فيما بينهم أو مع السوق الخارجي.
- نرى أن نظام الإنتاج في الموعد بالضبط أداة لتخفيض تكاليف المخزون وبالتالي تعظيم أرباح المؤسسة، كما له أهمية كبيرة على الإنتاج وعلى الإمكانات المادية وعلى المشتري وعلى الموردين وعلى الكمية وعلى الجودة وعلى الوقت.
- كما يلعب نظام إدارة الجودة الشاملة دوراً هاماً في تحسين جودة المنتجات والتي يتم من خلالها كسب الزبائن، وأيضاً تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية وغزو السوق بجودة أعلى وسعر أقل من أجل الاستمرارية في السوق ومنافسة أفضل.
- أما عن التكامل بين الطرق فنرى أن هناك ارتباط واضح بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف المستهدفة ونظام إدارة الجودة الشاملة حيث يعتبر كل نظام منها مكملاً للآخر.

- رغم توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة ورغم تطورها، إلا أن المؤسسات لم تتوجه في مجملها نحو تطبيق الأنظمة الحديثة، وهذا راجع إلى نقص التأطير والتكاليف الباهظة التي يتكلفها النظام من أجل تصميمه.
- تمتلك مؤسسة نפטال نظام معلومات حول المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف، لكنها مازالت تطبق طريقة التكاليف الكلية، وذلك لنقص المؤطرين في هذا المجال.
- بغرض تسيير التكاليف يمكن للمؤسسة استعمال عدة أدوات لذلك.
- لا يمكن القول بأن نظام معين أفضل من الآخر لأن كل نظام لا يخلو من العيوب، ولا يمكن فرض نظام معين على مؤسسة ما لأن النشاط يختلف من مؤسسة لأخرى.

ثانيا-التوصيات:

- من خلال النتائج المذكورة يمكن اقتراح بعض التوصيات وهي:
- يجب على المؤسسات تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة لأنه يحقق العديد من المزايا، عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق تسيير فعال كالتالي:
- ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، وبالتالي تسهيل مهمة التحليل الدقيق للأنشطة فيها، هذا بالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، حيث أنه يمكن المسير من تخفيض التكاليف.
- ضرورة إنشاء مكاتب خاصة بنظام محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، بصورة قانونية.
- يجب على الجهات الوصية أن تقوم بإرساء قوانين تحت على إلزامية المؤسسات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

ثالثا-آفاق الدراسة: خلال فترة الدراسة تبين للباحث عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها:

- إلزامية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في المؤسسات.
- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.
- آثار تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على قرارات التسعير في المؤسسة.
- دمج نظام التكلفة المستهدفة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال تحديد الأسعار المستهدفة للمنتوجات المعدة وفق نظام "ABC".
- أثر نظام الإنتاج اللحظي في تحسين مردودية المؤسسة.
- دور أسعار التنازل في زيادة ربحية المؤسسة.
- تبني نظام محاسبة المسؤولية على مراكز الأنشطة ومحاولة ربطه بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.
- علاقة الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف فيما بينها.

قائمة المراجع

المراجع المعتمدة:

I. باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. إبراهيم محمود وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط 1، عمان الأردن، 2001.
2. إبراهيم نور عبد الناصر، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2002.
3. أحمد عطية هاشم ومحمود محمد عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
4. أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
5. الأخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2001.
6. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
7. جميل السعيدة فيصل، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
8. جميل السعيدة فيصل، نضال عبد الله فريد، الملخص الوجيز للإدارة والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2004.
9. جمعة السعيد فرحات، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريح للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2000.
10. دادي عدون ناصر، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة.
11. دادي عدون ناصر، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
12. دادي عدون ناصر، التحليل المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1988.
13. دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
14. وصفي عقيلي عمر، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2001.
15. الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2004.

16. حسن جمعة الربيعي كمال وسعدون مهدي السافي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008.
17. حسن ظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.
18. طرطار أحمد، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
19. ياسين طمعة حسن، نماذج وأساليب كمية في الإدارة والتخطيط، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2008.
20. يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
21. يحيى التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
22. يوسف الشيخ عماد، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
23. كمال عطية محمد، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976.
24. الكرخي مجيد، تقويم الأداء، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط1، 2007.
25. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، إدارة المخزون، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، بدون سنة.
26. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مبادئ إدارة الأعمال، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، السعودية، بدون سنة.
27. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة.
28. ماهر أحمد، إتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008.
29. محمد العناني رضوان، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2000.
30. محمد الفضل مؤيد، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط 1، 2002.

31. محمد محمد الخولاني محمد، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية، 2007.
32. محمد محرم زينات وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
33. محمد عقل مفلح، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006.
34. محمد غنيم أحمد، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط1، 2006.
35. محمود كراجة عبد الحليم، محاسبة التكاليف، دار الأمل، عمان، الأردن، 2000.
36. موسى درغام ماهر، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة، كلية التجارة (الجامعة الإسلامية) غزة، فلسطين، 2007.
37. ناجي الحبابي وليد، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991.
38. ناجي الحبابي وليد، التحليل المالي، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
39. سليم موسى، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، الجزائر، بدون سنة.
40. سرور كمال، إستراتيجية الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، مصر، 1997.
41. عباس العتر عمرو وآخرون، محاسبة التكاليف: مدخل إداري، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002.
42. عبد آل آدم يوحنا وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006.
43. عبد الحي مرعي عبد الحي وعبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
44. عبد الحي مرعي عبد الحي ومحمد عبد الحميد طاحون، التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

45. عبد المنعم مبارك صلاح الدين وعطية عبد الحي مرعى، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008.
46. عبد العال النعيمي محمد، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
47. عبد الغني سنقرط باسل، أصول المحاسبة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
48. عطا الله السيد سيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
49. العلاق بشير، الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
50. علي الجيالي محمود، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2000.
51. علي القباني ثناء، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2006.
52. علي القباني ثناء، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
53. عمر بوخراز، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة.
54. فهد العرييد عصام، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2003.
55. فركوس محمد، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
56. الفضل مؤيد، التخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007.
57. فلاح المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
58. صالح الرزق وعطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار العلمي والنظري، دار زهران، عمان، الأردن، 1997.
59. صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط 1، 2006.
60. صخري عمر، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
61. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

62. رضا الصغار هادي، مبادئ المحاسبة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط1، 2003.

63. الشمري حامد ومؤيد الفضل، الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

64. الشنطي أيمن وعامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006.

65. شفيق باقوني محمد، محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية، محاضرات في جامعة دمشق، سوريا، بدون سنة.

66. شفيق حسين طيب محمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.

67. تيسير عبد الحكيم الرجبي محمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 4، 2007.

68. التميمي فؤاد وأحمد الخطيب، إدارة الجودة الشاملة، جدارا للكتاب العالمي، عمان ، الأردن، ط1، 2008.

69. الخطيب أحمد وعادل سالم معايه، الإدارة الحديثة نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

70. الخفاجي نعمة، فلسفة إدارة الجودة الشاملة، جامعة الزيتونة، الأردن، بدون سنة.

71. خليفة أبو زيد كمال وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999.

ب- المذكرات والرسائل العلمية:

1. فرزيزي إبراهيم، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005.

2. ساحري اليزيد، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007.

3. بن شايب محمد، تحقيق إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004/2003.
4. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، (2005/2004).
5. زرواطي محمد، الاتجاه الحديث في المحاسبة الإدارية وإمكانية تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009.
6. طوايبي أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002.
7. يحياوي خديجة، أثر مراقبة جودة المنتج على القدرة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2001.
8. لعساس آسيا، التخطيط والرقابة على الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2001/2000).
9. موالي جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2001/2000).
10. معاليم سعاد، دور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2005/ 2004.
11. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2006/ 2005.
12. سكر فاطمة الزهراء، أهمية تعزيز الجودة في رفع رضا العميل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2007/2006.
13. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، (2004/2003).
14. عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007.

15. عثمانية رؤوف، التخطيط في قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2000.
16. العيهار فلة، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005.
17. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2005.
18. شايب الذراع هني، مسار اتخاذ القرارات في المؤسسات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة، جامعة الجزائر، 2000.
19. تنوم محمد، أثر اعتماد إدارة الجودة الشاملة على التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

ج-القوانين والمطبوعات والوثائق:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الأربعاء 25 مارس 2009.
2. المرسوم التنفيذي رقم 63-494 المؤرخ في 31/12/1963.
3. المرسوم التنفيذي رقم 98/504 الصادر بتاريخ 13/10/1998 المتضمن إعادة تنظيم شركة نفضال "مؤسسة ذات أسهم".
4. وزارة التكوين والتعليم المهنيين، المركز الوطني للتعليم المهني عن بعد، القانون المدني، المديرية العامة، حيدرة، الجزائر، الطور 1، السلسلة رقم 2، بدون سنة.
5. الوثائق الداخلية للمؤسسة.

II. باللغة الفرنسية:

أ- الكتب:

1. KHEMAKHEM et J. LARDOIN, Introduction au contrôle de gestion, Bordas, Paris, France, 1971.
2. A.RAPIN et J.POLY, la Comptabilité Analytique de l'exploitation, édition DUNOD, 2^e édition, Paris, 1996.
3. Abdallah BOUGHABA, Comptabilité Analytique d'exploitation, BERTI édition, 1991.

4. Abdelkrim TOUDJINE, L'analyse des Cout dans L'entreprise, édition N.R.A, Alger, 2005.
5. Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, Comptabilité Analytique de Gestion, presses polytechniques et Universitaires Romandes, 2^e édition, Lausanne, France, 2008.
6. Alain BURLAUD & Claude SIMON, Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, 1993.
7. Alain BURLAUD & Claude SIMON, Le contrôle de gestion, édition la Découvert, Paris, 1997.
8. Alain Van BOCKSTAEL, Le Contrôle de Gestion, édition d'organisation, Paris, 1998.
9. Carla MENDOZA et autre, Cout et Décisions, Gualino éditeur, France, 2004.
10. Claude ALAZARD & Sabine SIPARI, contrôle de gestion manuel et applications, 5^e édition, DUNOD, Paris, 2000.
11. Claude J. SIMON, Le contrôle de gestion, édition la Découvert, Paris, 1997.
12. Emmanuelle Cargnello CHARLES et autre, Comptabilité de gestion, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000.
13. Farid MAKHLOUF, Comptabilité Analytique, Pages bleues, Alger, 2006.
14. François Engl et Frédéric Kletz, Cours de comptabilité analytique, Mines Paris Tech, Paris, 2005.
15. François POTTIER, Analyse des couts, Économica, Paris, 2005.
16. Françoise GIRAUD et autre, contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, France, 2004.
17. Gérard MELYON & Philippe RAIMBOURG, comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, 2001.
18. Geudj NOBERT, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^e édition, Paris, Edition d'organisation, 2000.
19. Guy RAIMBAULT, Comptabilité Analytique et gestion prévisionnelle, Outils de gestion, édition Chihab, Alger, 2^e édition, 1996
20. Isabelle de KERVILER & Loïc de KERVILER, le contrôle de gestion a la porte de tous, Economica, 2^e édition, Paris, 1994.
21. Jacques DEGUERNY & Jean Claude GUIRIEC, Contrôle de gestion et choix stratégique, Delmas, Paris, 6^e édition, 1998.
22. Jaque de GUEMY & Jean Claude GUIRIEE, Contrôle de gestion et choix stratégique, Delmas, Paris, 6 édition, 1998.
23. Laurent RAVIGNON, Activity Based Costing – Activity Based Management, ABC Enterprise et ABC pme, Alphacen, France, 2008.

24. Michel GERVAIS, Contrôle de Gestion, édition Economica, paris, 5^e édition, Paris, 2007.
25. Michel MARCHESNAY, Management stratégique, les éditions de L'Adreg, Paris, 2004.
26. Patrick BOISSELIER, Contrôle de Gestion, édition Vuibert, Paris, 2001.
27. Patrick PIGET, comptabilité analytique, Economica, 3^e édition, Paris, 2001.
28. Philippe LORINO, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les Activités, Ed DUNOD, Paris, 1991.
29. Philippe LORINO, Méthodes et pratique de la performance le pilotage par les processus et les compétences, Edition d'Organisation, Paris, 3^e édition, 2003.
30. Ronald COASE, l'entreprise : le marché et le droit, édition d'organisation, Paris, 2005.
31. Thierry Cuyaubère et Jacques MULLER, Contrôle de Gestion, groupe revue Fiduciaire, Epreuve n° 7, DECF, Paris, 6^e édition, 2002.
32. Xavier Bouin FRANÇOIS & Xavier SIMON, Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion, DUNON, Paris, 2002.

ب- مواقع الانترنت:

1. Jean-Christophe MARTIN, Guide du créateur d'entreprise, Direction du commerce, de l'artisanat, des services et des professions libérales Paris, www.pme.gouv.fr, Page visitée le : 04-04-2010, 22^H:06.
2. Gilles BRESSY et Christian KONKUYT, Guide sur les entreprises: La finalité et les objectifs de l'entreprise, www.comptabilite-guide.com, page visitée le : 04-04-2010, 17^H:45.

III. باللغة الإنجليزية:

1. Jan EMBLEMBESVRG, Life-cycle Costing, John Wiley & sons, Canada, 2003.
2. Arthur ANDERSEN, Activity Based Management, Institute Management Accounting, Montvale, 1998.
3. Ayse Pinar GURSES, An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions, Thesis submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science in Industrial and Systems Engineering, Blacksburg, Virginia, June 1999.
4. Gwen CHILDS & Geda UNABIA, Application of the Avidin- Biotin-Peroxidase Complex (ABC) Method to the Light Microscopic Localization of Pituitary Hormones, The Journal of Photochemistry and Cytochemistry, Vol. 30, No. 7, Printed in U.S.A., 1982.

الملاحق

AGREGAT DETAILLE DES PRODUITS GPL UM:TM

DISTRICT GPL BLIDA

CRG: 710 CE BENI TAMOU

R	Nom	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16
C	PRODUI	STOCK	APPROVI	RAVIT	RAVIT	PRODUCTI	AUTRE-	VENTE	TRANSF	TRANSF	TRANSF	VRAC	VRAC P/	AUTRE-	COULAGE	EXEDENT	STOCK
0	BUTANE	2 500.28	0	114 822.	0	0	0	269.12	19 543.82	54 200.51	0	41 387.576	714.956	0	0	1 087.062	2 294.07
0	PROPAN	47.308	0	17 101.2	35.09	0	0	1 626.697	0	3 246.32	0	0	12 350.192	0	0	51.581	12.002
0	SIRGHA	0	0	0	0	13 065.148	0	8 692.225	0	0	4 325.443	0	0	0	0	0	0
0	B02	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	B03	0.117	0	0	0.84	183.582	0	146.646	0	16 881	19.992	0	0	0	0	0	1.019
0	B13	13.195	0	10.998	0	41 203.994	0	28 134.158	0	10 994.464	2 097.29	0	0	0	0	0	2.274
0	P11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	P35	0	0	237.37	0	0	0	237.37	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Synthèse : [8 Ligne(s) détail]

NAFTAL SPA

CENTRE DE RESPONSABILITE GROUPE (CRG)

EDITE LE : 25/05/2010 09:55:37

Unité Comptable 709 DISTRICT GPL BLIDA

Page : 1

CRG	UC	CR	SVC	TYPE	LIBELLE
047	709	00	3509	GAD	DISTRICT GPL BLIDA
710	709	31	3091	GCE	CE SENI TAMOU
711	709	32	3092	GCE	MCE HADJOUT
712	709	33	3441	GCE	MCE EL KHEMER
713	709	34	3261	GCE	MCE ZOUBIRIA
772	709	41	3264	GDR	DR MEDEN

AGREGAT DE GESTION DES EFFECTIFS

DISTRICT GPL BLIDA

CRG: 999

RUB	Nom	C1
CRG	LIBELLE CRG	EFFECTIFS
710	CE BENI TAMOU	216
711	MCE HADJOUT	138
712	MCE EL KHEMIS	113
713	MCE ZOUBIRIA	102
772	DR MEDEA	58

Synthèse : [5 Ligne(s) détail]

Unité Comptable : 709 DISTRICT GPL BLIDA

Code AT	LIBELLE	60	61	62	63	64	65	66	68	69
047000	COMPTE D'ATTENTE DISTRICT GPL	382 844.28	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
047001	CHARGES ET PRODUITS NON	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	6 541 967.08
047002	CHARGES DES EXERCICES	0.00	66 746.97	54 054.00	987 282.24	0.00	0.00	0.00	10 763.17	1 118 846.34
047012	FRAIS DE SIEGE BRANCHE GPL	0.00	6 733 137.47	8 000 673.37	35 724 329.44	47 651.40	3 748 870.42	103 147.36	2 966 474.91	5 476 206.22
047013	FRAIS DE SIEGE CHERAGA DISTRICT	0.00	5 227 219.19	10 754 585.88	28 477 010.06	34 265.51	81 459.14	620 623.63	4 425 050.00	9 393 543.72
047020	SIEGE DISTRICT DISTRICT GPL BLIDA	0.00	88 012.80	103 721.69	1 116 025.51	52 268.00	0.00	2 417 164.78	6 163 905.97	0.00
047021	SURETE INTERNE DISTRICT GPL BLIDA	0.00	12 790.78	41 683.54	4 921 839.01	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
047022	SERVICE ING DISTRICT GPL BLIDA	0.00	34 257.69	144 262.78	2 440 910.49	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
047031	DEPARTEMENT PMC DISTRICT GPL	0.00	993 409.79	4 451 941.23	12 043 882.40	1 200.00	2 767 466.29	209 352.24	2 036 334.57	0.00
047033	FRAIS DE FORMATION DISTRICT GPL	0.00	0.00	16 550.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
047040	DEPARTEMENT TECHNIQUE DISTRICT	0.00	217 475.25	467 610.01	7 380 033.02	12 584.00	0.00	0.00	2 452 708.11	0.00
047042	SECURITE INDUSTRIEL DISTRICT GPL	0.00	2 013.70	109 712.46	873 600.30	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
047043	DEPARTEMENT EXPLOITATION	0.00	32 102.73	206 527.16	6 362 858.16	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
047050	DEPARTEMENT MARKETING	0.00	58 694.37	280 753.95	7 181 257.84	0.00	0.00	0.00	780 864.00	0.00
047060	DEPARTEMENT FINANCES ET	0.00	138 019.71	629 355.59	13 060 063.57	0.00	907 444.80	0.00	0.00	0.00
047080	PARC AUTO (FONCTIONNEL)	0.00	52 760.48	155 148.19	0.00	50 700.00	0.00	52 500.00	2 439 807.62	0.00
047710	CHIFFRE D'AFFAIRE ACCESSOIRE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
047RRR		382 844.28	13 656 640.93	25 416 579.85	120 569 092.04	198 668.91	4 737 774.36	985 623.23	15 112 002.38	22 530 563.36
710000	COMPTE D'ATTENTE CE BENI TAMOU	9 023 533.38	256 915 941.97	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710001	CHARGES ET PRODUITS NON	0.00	101 566 837.33	-123 359 003.34	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	5 664 360.30
710002	CHARGES DES EXERCICES	0.00	253 151.70	253 554.51	2 880 878.08	2 152.00	0.00	0.00	0.00	3 389 736.19
710020	SUPERVISION ADMINISTRATIVE CE	0.00	1 448 746.88	6 441 335.66	9 636 459.88	355 350.00	0.00	317 383.81	400 836.97	0.00
710021	SURETE INTERNE CE BENI TAMOU	0.00	166 958.14	217 431.63	23 471 452.25	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710033	FRAIS DE FORMATION CE BENI	0.00	0.00	5 400.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710042	SECURITE INDUSTRIEL CE BENI	0.00	0.00	43 644.23	8 244 464.22	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710043	MAIN D'OEUVRE DIRECT	0.00	0.00	2 325.69	10 730 183.47	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710070	MAINTENANCE DES INSTALLATIONS	0.00	0.00	0.00	18 449.69	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710071	MAINTENANCE DES EQUIPEMENTS DE	0.00	544 843.50	3 745 080.00	5 484 371.37	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710081	PARC MATERIEL ROULANT	0.00	15 254 495.46	1 854 059.22	13 755 759.95	115 000.00	0.00	525 000.02	16 777 328.44	0.00
710082	PARC ENGIN DE MANUTENTION CE	0.00	0.00	1 089 929.05	0.00	0.00	0.00	0.00	31 724.40	0.00
710083	CANALISATION (PIPE) CE BENI	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	59 428 504.70	0.00
710085	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS VRAC	0.00	0.00	7 750.07	2 185 479.59	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Unité Comptable : 709 DISTRICT GPL BLIDA

Code AT	LIBELLE	60	61	62	63	64	65	66	68	69
710086	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	0.00	0.00	86 988.00	12 858 655.73	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710091	MAGASIN D'EXPLOITATION CE BENI	0.00	1 982 948.80	25 745 550.74	395 957.05	0.00	0.00	866 380.15	32 962 267.03	0.00
710200	RAVITAILLEMENT PRODUITS VRAC CE	0.00	0.00	123 359 003.34	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710304	EMPLISSAGE CONDITIONNE CE BENI	0.00	2 036 301.36	158 955.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710400	STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC CE	0.00	0.00	38 628.39	13 438 933.57	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710697	TAP VRAC CE BENI TAMOU	0.00	0.00	0.00	0.00	256 863.36	0.00	0.00	0.00	0.00
710698	TAP CONDITIONNE CE BENI TAMOU	0.00	0.00	0.00	0.00	6 098 882.64	0.00	0.00	0.00	0.00
710701	CHIFFRE D'AFFAIRE BUTANE VRAC	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710702	CHIFFRE D'AFFAIRE PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710703	CHIFFRE D'AFFAIRE SIRGHAZ CE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710706	CHIFFRE D'FFAIRE B03 CE BENI	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710707	CHIFFRE D'AFFAIRE B13 CE BENI	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710709	CHIFFRE D'AFFAIRE P35 CE BENI	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710710	CHIFFRE D'AFFAIRE ACCESSOIRE CE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
710RRR		9 023 533.38	380 170 225.14	39 690 632.19	103 101 044.85	6 828 248.00	0.00	1 708 763.98	109 600 661.54	9 054 096.49
711000	COMPTE D'ATTENTE MCE HADJOUT	0.00	79 721 351.33	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711001	CHARGES ET PRODUITS NON	0.00	45 018 079.93	<u>-41 396 297.37</u>	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	8 424 303.38
711002	CHARGES DES EXERCICES	0.00	0.00	10 620.00	2 186 639.54	0.00	0.00	0.00	0.00	2 197 259.49
711020	SUPERVISION ADMINISTRATIVE MCE	0.00	420 466.70	472 290.33	6 500 134.38	183 500.00	0.00	0.00	1 423 907.36	0.00
711021	SURETE INTERNE MCE HADJOUT	0.00	300 102.95	61 497.00	12 031 280.22	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711033	FRAIS DE FORMATION MCE HADJOUT	0.00	0.00	13 900.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711042	SECURITE INDUSTRIEL MCE	0.00	0.00	28 410.00	4 745 106.80	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711043	MAIN D'OUEVRE DIRECT	0.00	0.00	900.00	6 029 617.04	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711071	MAINTENANCE DES EQUIPEMENTS DE	0.00	428 721.23	1 960 600.00	3 204 211.47	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711081	PARC MATERIEL ROULANT	0.00	4 311 841.76	515 756.72	6 815 733.59	115 000.00	0.00	524 999.94	1 925 540.18	0.00
711082	PARC ENGIN DE MANUTENTION MCE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	17 448.31	0.00
711085	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS VRAC	0.00	0.00	1 450.00	2 305 233.70	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711086	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	0.00	0.00	34 388.00	15 297 469.79	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711091	MAGASIN D'EXPLOITATION MCE	0.00	1 728 964.20	9 129 627.08	482 783.66	0.00	0.00	0.00	3 166 239.33	0.00
711200	RAVITAILLEMENT PRODUITS VRAC	0.00	0.00	41 396 297.37	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711304	EMPLISSAGE CONDITIONNE MCE	0.00	782 215.17	23 644.58	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711400	STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC MCE	0.00	0.00	18 356.00	8 308 460.27	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Unité Comptable : 709 DISTRICT GPL BLIDA

Code AT	LIBELLE	60	61	62	63	64	65	66	68	69
711698	TAP CONDITIONNE MCE HADJOUT	0.00	0.00	0.00	0.00	3 728 337.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711706	CHIFFRE D'FFAIRE B03 MCE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711707	CHIFFRE D'AFFAIRE B13 MCE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711709	CHIFFRE D'AFFAIRE P35 MCE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
711RRR		0.00	132 711 743.27	12 271 439.71	67 906 670.46	4 026 837.00	0.00	524 999.94	6 533 135.18	10 621 562.87
712000	COMPTE D'ATTENTE MCE EL KHEMIS	69 912.85	73 656 399.30	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712001	CHARGES ET PRODUITS NON	0.00	35 141 280.73	-25 746 110.44	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2 992 374.64
712002	CHARGES DES EXERCICES	0.00	282 309.29	58 215.80	2 932 980.75	60 000.00	0.00	0.00	0.00	3 333 505.84
712020	SUPERVISION ADMINISTRATIVE MCE	0.00	659 154.40	1 779 783.90	6 922 761.74	175 029.00	0.00	0.00	83 473.28	0.00
712021	SURETE INTERNE MCE EL KHEMIS	0.00	231 244.48	44 513.26	8 192 747.22	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712033	FRAIS DE FORMATION MCE EL	0.00	0.00	38 558.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712042	SECURITE INDUSTRIEL MCE EL	0.00	0.00	3 100.00	4 765 406.49	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712043	MAIN D'OEUVRE DIRECT	0.00	0.00	19 020.00	5 686 523.59	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712071	MAINTENANCE DES EQUIPEMENTS DE	0.00	1 036 188.35	3 012.00	2 869 850.59	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712081	PARC MATERIEL ROULANT	0.00	7 470 451.92	734 363.62	4 922 953.72	98 300.00	0.00	525 000.02	4 559 120.39	0.00
712082	PARC ENGIN DE MANUTENTION MCE	0.00	0.00	22 653.72	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712085	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS VRAC	0.00	0.00	150 392.00	3 206 465.52	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712086	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	0.00	0.00	236 400.00	8 713 394.58	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712091	MAGASIN D'EXPLOITATION MCE EL	0.00	397 600.70	9 427 456.90	437 965.41	0.00	0.00	0.00	1 603 931.08	0.00
712200	RAVITAILLEMENT PRODUITS VRAC	0.00	0.00	25 746 110.44	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712204	RAVITAILLEMENT PRODUITS	0.00	0.00	87 076.90	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712304	EMPLISSAGE CONDITIONNE MCE EL	0.00	671 645.74	2 201.80	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712400	STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC MCE	0.00	0.00	6 650.00	2 850 733.21	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712697	TAP VRAC MCE EL KHEMIS	0.00	0.00	0.00	0.00	3 115.15	0.00	0.00	0.00	0.00
712698	TAP CONDITIONNE MCE EL KHEMIS	0.00	0.00	0.00	0.00	2 720 280.84	0.00	0.00	0.00	0.00
712702	CHIFFRE D'AFFAIRE PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712703	CHIFFRE D'AFFAIRE SIRGHAZ MCE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712706	CHIFFRE D'FFAIRE B03 MCE EL	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712707	CHIFFRE D'AFFAIRE B13 MCE EL	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712709	CHIFFRE D'AFFAIRE P35 MCE EL	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712710	CHIFFRE D'AFFAIRE ACCESSOIRE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
712RRR		69 912.85	119 546 274.91	12 613 397.90	51 501 782.82	3 056 724.99	0.00	525 000.02	6 246 524.75	6 325 880.48

Unité Comptable : 709 DISTRICT GPL BLIDA

Code AT	LIBELLE	60	61	62	63	64	65	66	68	69
713000	COMPTE D'ATTENTE MCE ZOUBIRIA	0.00	72 958 877.97	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713001	CHARGES ET PRODUITS NON	0.00	35 101 644.80	<u>-40 593 657.78</u>	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	2 361 088.00
713002	CHARGES DES EXERCICES	0.00	254 803.38	210 300.00	3 035 789.30	0.00	0.00	0.00	0.00	3 500 892.00
713020	SUPERVISION ADMINISTRATIVE MCE	0.00	337 907.02	572 732.08	6 920 332.08	384 995.00	0.00	0.00	2 001 685.14	0.00
713021	SURETE INTERNE MCE ZOUBIRIA	0.00	56 601.49	28 619.23	6 603 016.62	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713033	FRAIS DE FORMATION MCE ZOUBIRIA	0.00	0.00	6 877.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713042	SECURITE INDUSTRIEL MCE	0.00	0.00	1 588.00	2 634 197.59	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713043	MAIN D'OEUVRE DIRECT	0.00	0.00	7 993.60	7 837 068.70	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713071	MAINTENANCE DES EQUIPEMENTS DE	0.00	205 707.60	15 633.18	2 917 661.98	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713081	PARC MATERIEL ROULANT	0.00	5 235 979.41	489 984.70	3 317 522.69	123 400.00	0.00	525 000.02	5 922 859.02	0.00
713085	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS VRAC	0.00	0.00	149 334.64	2 863 860.74	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713086	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	0.00	0.00	301 477.20	6 854 534.34	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713091	MAGASIN D'EXPLOITATION MCE	0.00	1 074 670.17	630 476.72	0.00	0.00	0.00	0.00	959 085.68	0.00
713200	RAVITAILLEMENT PRODUITS VRAC	0.00	0.00	40 593 657.80	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713204	RAVITAILLEMENT PRODUITS	0.00	0.00	247 000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713304	EMPLISSAGE CONDITIONNE MCE	0.00	591 287.31	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713400	STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC MCE	0.00	0.00	16 495.20	5 242 274.04	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713698	TAP CONDITIONNE MCE ZOUBIRIA	0.00	0.00	0.00	0.00	2 659 154.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713706	CHIFFRE D'FAIRE B03 MCE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713707	CHIFFRE D'FAIRE B13 MCE	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
713RRR		0.00	115 817 479.15	2 678 511.57	48 226 258.08	3 167 549.00	0.00	525 000.02	8 883 629.84	5 861 981.00
772000	COMPTE D'ATTENTE DR MEDEA	1 843 249.40	11 701 218.16	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772001	CHARGES ET PRODUITS NON	0.00	27 971 002.26	<u>-1 630 403.59</u>	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	409 436.00
772002	CHARGES DES EXERCICES	0.00	13 976.84	35 427.60	2 778 227.91	0.00	0.00	0.00	0.00	2 827 632.00
772020	SUPERVISION ADMINISTRATIVE DR	0.00	410 764.05	472 329.41	4 140 229.58	170 100.00	0.00	0.00	468 313.47	0.00
772021	SURETE INTERNE DR MEDEA	0.00	130 371.76	23 880.00	8 000 209.90	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772033	FRAIS DE FORMATION DR MEDEA	0.00	0.00	2 100.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772042	SECURITE INDUSTRIEL DR MEDEA	0.00	0.00	10 580.00	2 079 990.07	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772070	MAINTENANCE DES INSTALLATIONS	0.00	0.00	0.00	542 382.56	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772081	PARC MATERIEL ROULANT	0.00	2 674 257.67	654 184.55	1 161 157.83	120 000.00	0.00	472 500.00	4 349 626.33	0.00
772082	PARC ENGIN DE MANUTENTION DR	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	624 414.00	0.00
772085	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS VRAC	0.00	0.00	161 030.00	2 639 518.98	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Code AT	LIBELLE	60	61	62	63	64	65	66	68	69
772086	CHAUFFEURS ET CONVOYEURS	0.00	0.00	422 288.00	9 817 095.19	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772091	MAGASIN D'EXPLOITATION DR MEDEA	0.00	0.00	179 699.80	0.00	0.00	0.00	0.00	1 104 489.31	0.00
772200	RAVITAILLEMENT PRODUITS VRAC DR	0.00	0.00	1 630 403.59	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772204	RAVITAILLEMENT PRODUITS	0.00	0.00	738 000.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772400	STOCKAGE DESTOCKAGE VRAC DR	0.00	0.00	2 200.00	1 470 814.79	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772697	TAP VRAC DR MEDEA	0.00	0.00	0.00	0.00	106 422.02	0.00	0.00	0.00	0.00
772698	TAP CONDITIONNE DR MEDEA	0.00	0.00	0.00	0.00	1 844 477.98	0.00	0.00	0.00	0.00
772702	CHIFFRE D'AFFAIRE PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772703	CHIFFRE D'AFFAIRE SIRGHAZ DR	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772706	CHIFFRE D'FFAIRE B03 DR MEDEA	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772707	CHIFFRE D'AFFAIRE B13 DR MEDEA	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772709	CHIFFRE D'AFFAIRE P35 DR MEDEA	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772710	CHIFFRE D'AFFAIRE ACCESSOIRE DR	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
772RRR		1 843 249.40	42 901 590.74	2 701 719.36	32 629 626.81	2 241 000.00	0.00	472 500.00	6 546 843.11	3 237 068.35
TOTAL		11 319 539.91	804 803 954.14	95 372 280.58	423 934 475.06	19 519 027.90	4 737 774.36	4 741 887.19	152 922 796.80	57 631 152.60